



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 265/2017

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(ΤΜΗΜΑ Β')

Συνεδρίαση της 28-11-2017

Σύνθεση :

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Στέφανος Δέτσης, Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 152805 ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2-11-2017 έγγραφο της ΑΑΔΕ/ΓΔΦΔ/Δνση Ελέγχων-Τμήμα Β', που υπογράφεται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Ερώτημα: Περαιτέρω εξειδίκευση της αποδοθείσης με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό γνωμοδοτήσεως της Ολομελείας του ΝΣΚ (παράγραφοι 5 και 6 αυτού) έννοιας της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος- ΚΦΕ - (ν.2238/1994, Α' 151) για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§4 του ίδιου νόμου.

Εισηγητής: Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

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

Νομοθετικό πλαίσιο

1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – ΚΦΕ - (ν.2238/1994, Α' 151), ο οποίος ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013 [ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το άρθρο 72§25 του θεσπισθέντος με το ν. 4172/2013 (Α' 167) νέου ΚΦΕ], προβλέπει, στα άρθρα 61-

63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων. Ειδικότερα, στο άρθρο 66 του ΚΦΕ ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «1. Ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται: α. Να καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, ανεξάρτητα αν έχει υποβάλει ή όχι φορολογική δήλωση, να δώσει μέσα σε τακτή και σύντομη προθεσμία, είτε αυτοπροσώπως είτε με εντολοδόχο που ορίζεται με δήλωση του προς την ελεγκτική υπηρεσία, τις αναγκαίες διευκρινίσεις και να προσκομίσει κάθε λογαριασμό και κάθε στοιχείο που είναι χρήσιμο για τον καθορισμό του εισοδήματος. β) Να ζητεί από κάθε φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995 (ΦΕΚ 247 Α'), που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010 (ΦΕΚ 141 Α'), κάθε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ιδιωτική επιχείρηση και γενικά από κάθε οργάνωση επαγγελματική, εμπορική, βιομηχανική, γεωργική κ.λ.π. οποιαδήποτε πληροφορία θεωρεί αναγκαία για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του, οι οποίοι υποχρεούνται να την παρέχουν. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής, οποιασδήποτε μορφής γενικό ή ειδικό απόρρητο αίρεται με πράξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, μετά από αίτημα του οργάνου που διενεργεί τον έλεγχο και σύμφωνη γνώμη του προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων. γ) Να καλεί οποιοδήποτε πρόσωπο και να ζητεί από αυτό τις πληροφορίες που είναι αναγκαίες για τη διευκόλυνση του ελεγκτικού έργου του και οι οποίες δίνονται εγγράφως. δ) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές. ε) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας, ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία και στοιχεία επιτηδευματία αρμοδιότητας άλλου προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., που έχει την έδρα του στην ίδια πόλη ή στον ίδιο νομό, για να διαπιστώνει την ακρίβεια των δεδομένων των στοιχείων και βιβλίων επιτηδευματία ο οποίος υπάγεται στη δική του ελεγκτική αρμοδιότητα, καλώντας τον επιτηδευματία να προσκομίσει τα ζητούμενα βιβλία και στοιχεία στα γραφεία της ελεγκτικής υπηρεσίας. Ο έλεγχος του άλλου επιτηδευματία περιορίζεται στη διαδικασία διασταύρωσης στοιχείων που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης αυτών, με τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων του. Στον έλεγχο

αυτό δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 36 του π.δ. 186/1992 (ΦΕΚ 84 Α')....»¹.

2. Εξάλλου, ο ίδιος Κώδικας στο άρθρο 68§§1 και 2 αυτού ορίζει τα εξής: «1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση...2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,² β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, γ)..... 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.....».

3. Περαιτέρω, στο άρθρο 84 του ΚΦΕ ορίζονται τα εξής: «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. 2. ... 3. ... 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) ... 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 ελέγχου³. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία

¹ Η διατάξεις της παραγράφου 1 τέθηκαν όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 8 του νόμου 3943/2011 (Α' 66) και, κατ' άρθρο 52§2 αυτού, ισχύει από την δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 31-3-2011. Ταυτοσήμου, κατά βάση, περιεχομένου είναι και οι πριν από την αντικατάσταση διαχρονικώς ισχύσασες διατάξεις.

² Η ρύθμιση της περίπτωσης α' επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22-12-2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του ν. 3522/2006 και μετά.

³ Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13§6 του ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην ΕτΚ (22-12-2006). Η αντικατασταθείσα περίπτωση είχε ως εξής: «Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68».

περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος. 5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατουμένων φόρων [...] το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου [...] παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης [...].»

4. Στο άρθρο 36(§§1 και 3) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ - [ν. 4174/2013 (Α' 170)], όπως η παράγραφος 3 τροποποιήθηκε με το άρθρο 46§7 του ν. 4223/2013 (Α' 287), ορίζονται τα εξής: «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.....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.

5. Με το άρθρο 72(§§1 και 11) του ίδιου Κώδικα [πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, (Α' 129), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50§1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014)], ορίσθηκαν τα εξής: «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. [...]. 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.

Ερμηνεία των διατάξεων

6. Από τις διατάξεις των άρθρων 68§2 περ. β' και 84§4 περ. β' του ΚΦΕ, προκύπτει ότι η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων κλπ είναι δεκαετής, κατ' εξαίρεση του κανόνα της πενταετούς παραγραφής, ο οποίος τίθεται στο άρθρο 84§1 του ΚΦΕ, και σε περίπτωση κατά την οποία η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Επί της εννοίας της ανακρίβειας του άρθρου 68§2 περ. β' του ΚΦΕ, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό γνωμοδότησεως της Ολομελείας του ΝΣΚ, έγιναν δεκτά τα εξής: «*Η διακεκριμένη περίπτωση β' του άρθρου 68§2 του ν. 2238/1994 αναφέρεται μόνο σε ανακρίβεια της δηλώσεως ή των συνυποβαλλομένων στοιχείων, χωρίς αναφορά σε περιελθόντα στην φορολογική αρχή συμπληρωματικά στοιχεία. Η ανακρίβεια της δηλώσεως ή των συνυποβαλλομένων με αυτήν στοιχείων (ειδικών εντύπων ή καταστάσεων) έχει την έννοια της μη ανταποκρίσεως του περιεχομένου τους προς την αλήθεια ή την πραγματικότητα, είναι δηλαδή αντικειμενική και μπορεί να αποδεικνύεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, χωρίς να τελεί υπό την προϋπόθεση της περιελεύσεως συμπληρωματικών στοιχείων στη φορολογική αρχή, η οποία, άλλωστε, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68§2, αλλ' ούτε και από τη διαπίστωση προθέσεως αποκρύψεως φορολογητέας ύλης εκ μέρους του φορολογουμένου (ΣΤΕ 397- 404/1989⁴)⁵».*

Συναφώς προς τα ανωτέρω εκτεθέντα επί της εννοίας της ανακρίβειας και της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 84§4 περ. β' και 68§2 περ. β' του ΚΦΕ σημειωτέα και τα εξής:

⁴ Με τις ταυτοσήμου περιεχομένου αποφάσεις του ΣΤΕ, οι οποίες επελήφθησαν υποθέσεων ισαρίθμων διαφορετικών διαχειριστικών χρήσεων, κρίθηκε ότι, παρά την περαιωθείσα ως ειλικρινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, συννόμως η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, με το οποίο υπολόγισε και επέβαλε φόρο εισοδήματος προσαυξάνοντας το δηλωθέν με το ποσό της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του μετ' έλεγχου προσδιορισθέντος τεκμαρτού εισοδήματος ιδιοκατοικήσεως, διότι από τον διαταχθέντα και διενεργηθέντα έλεγχο της οικίας προέκυψε ανακρίβεια των στοιχείων της οικίας (αριθμός των κυρίων και βοηθητικών χώρων και της επιφάνειάς τους), τα οποία είχαν δηλωθεί στη συνοδεύουσα τη δήλωση φορολογίας αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων.

⁵ Στο άρθρο 1§4 του ν. 2523/1997 (Α' 179) τίθεται ως κανόνας ότι, για την εφαρμογή των διατάξεων του περί επιβολής προσθέτου φόρου και κυρώσεων, «*Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή*», περαιτέρω, δε, προβλέπονται και ειδικότερες περιπτώσεις ανακρίβειας ή μη της δηλώσεως. Βλ. και άρθρο 58 του ΚΦΔ για την επιβολή προστίμου λόγω ανακριβούς δηλώσεως ή μη υποβολής της.

7. Φορολογική δήλωση είναι το σύνολο των στοιχείων και πληροφοριών, τα οποία υποχρεούται να παράσχει κατά νόμο ο φορολογούμενος στη φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου και την εκπλήρωση της φορολογικής υποχρεώσεώς του στο πλαίσιο της φορολογικής ενοχής. Ο τύπος και το περιεχόμενο της δηλώσεως καθορίζεται από τις κείμενες διατάξεις (άρθρο 62 ΚΦΕ). Στην έννοια της φορολογικής δηλώσεως εμπίπτουν και τα κατά νόμο συνυποβλητέα με αυτήν ειδικά έντυπα και καταστάσεις, ανάλογα με την κατηγορία των δηλουμένων εισοδημάτων, τα οποία αποτελούν ενιαίο με τη δήλωση σύνολο. Αντιθέτως, δεν εμπίπτουν στην έννοια της φορολογικής δηλώσεως τα κατά νόμο συνυποβλητέα με αυτήν (και τα ειδικά έντυπα και καταστάσεις) δικαιολογητικά, από τα οποία αποδεικνύεται το περιεχόμενο της δηλώσεως ή απαιτούνται για τον ειδικό τρόπο φορολογήσεως ή την χορήγηση απαλλαγών, εκπτώσεων κλπ.

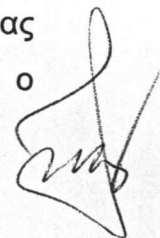
8. Οι υποβαλλόμενες δηλώσεις υπόκεινται σε φορολογικό έλεγχο για τη διαπίστωση της ακρίβειάς τους, στο πλαίσιο του οποίου αναζητούνται στοιχεία και πληροφορίες από τον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο ή δημόσιες υπηρεσίες και διενεργούνται ελεγκτικές επαληθεύσεις, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΕ. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση.

9. Κατά τον υπολογισμό και την εκκαθάριση του φόρου με βάση την υποβληθείσα δήλωση, η οποία αποτελεί τίτλο βεβαιώσεως του φόρου υπό ευρεία έννοια (74§1 περ. α' του ΚΦΕ), η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 66§2 του ίδιου Κώδικα, «δεν λαμβάνει υπόψη λέξεις, ποσά και αριθμούς που έχουν αναγραφεί στις ενδείξεις της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου και συνεπάγονται τη διενέργεια μειώσεων ή εκπτώσεων του εισοδήματος ή του φόρου ή διαμορφώνουν το αφορολόγητο ποσό ή την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εφόσον δεν συνυποβάλλονται από τον υπόχρεο τα νόμιμα στοιχεία που αποδεικνύουν άμεσα τη συνδρομή των προϋποθέσεων, με βάση όσα ορίζονται στις κείμενες διατάξεις. Αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές, καθώς και αναριθμητισμοί, που αφορούν στην ορθή συμπλήρωση της ετήσιας δήλωσης του υπόχρεου, διορθώνονται οίκοθεν από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.....». Επομένως, λόγω της προεκτεθείσης δυνατότητας της φορολογικής αρχής, η μη συνυποβολή των απαιτούμενων

δικαιολογητικών, τα αριθμητικά λάθη στις αθροίσεις και στις μεταφορές και οι αναριθμητισμοί στις περιπτώσεις του άρθρου 66§2 του ΚΦΕ δεν συνιστούν ανακρίβεια της δηλώσεως ή και των συνυποβαλλομένων ειδικών εντύπων και καταστάσεων.

10. Κατά τα λοιπά, όμως, η φορολογική αρχή δεν μπορεί να μεταβάλει, το περιεχόμενο της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων και, κατ' επέκταση, την προκύπτουσα από το περιεχόμενο αυτών φορολογητέα ύλη για τον υπολογισμό και εκκαθάριση του φόρου, καθόσον τούτο προϋποθέτει τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και εκδόσεως φύλλου ελέγχου. Περαιτέρω, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και στην περίπτωση μη υποβολής δηλώσεως, η εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 68§2 περ. β' και 84§4 περ. β' του ΚΦΕ προϋποθέτει την υποβολή δηλώσεως κατά την προεκτεθείσα έννοια.

11. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, οι οποίες, ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ. 11 εδαφ. α' του ΚΦΔ, εφαρμόζονται για τις χρήσεις έως και 31-12-2013, το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος καθώς και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του ΚΦΕ), αλλά, κατά παρέκκλιση του κανόνα αυτού, η παραγραφή καθίσταται δεκαετής, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση στην οποία η διαπίστωση της ανακρίβειας της δηλώσεως και η επιβολή του διαφυγόντος φόρου και της χρηματικής κυρώσεως στηρίζονται σε στοιχεία («συμπληρωματικά»), τα οποία περιήλθαν στην αρμόδια για τον καταλογισμό φορολογική αρχή μετά την ως άνω πενταετία. Ειδικότερα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13§6 του ν. 3522/2006, που τροποποίησε το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΕ, τούτο ισχύει ακόμα κι αν δεν είχε εκδοθεί αρχικό φύλλο ελέγχου εντός πενταετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, ήτοι, κατ' ουσίαν, ανεξάρτητα από το εάν είχε διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος ή όχι, μέσα στην πενταετία αυτή. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευομένων σύμφωνα με την συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο



βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με την στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. Υπό εναντία εκδοχή, ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφή θα καθίστατο ο κανόνας, ο οποίος, ορίζοντας τόσο μακρύ χρόνο παραγραφής (δεκαετία), διπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου (και, δη, ανεξαρτήτως των συνθηκών τελέσεως ή/και της βαρύτητας, από απόψεως ποσού, της αποδιδόμενης φοροδιαφυγής), εμφανίζει σοβαρά μειονεκτήματα, τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για το Δημόσιο (όσον αφορά τη φερεγγυότητα των φορολογικών ελέγχων, τη δυνατότητα προσήκουσας άμυνας των διοικουμένων, τον προγραμματισμό και την ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων τους, προς όφελος και της εθνικής οικονομίας, καθώς και την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών), θα έβαινε εμφανώς πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον εντοπισμό και την καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού) από μια σύγχρονη, καλά οργανωμένη και επιμελή φορολογική Διοίκηση, λαμβανομένου υπόψη ότι ο λόγος της ανωτέρω επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής θα

συνίστατο στην όψιμη (μετά την πάροδο της πενταετίας) συλλογή και εκτίμηση από τη φορολογική αρχή στοιχείων και πληροφοριών περί της ακρίβειας των φορολογικών δηλώσεων (πρβλ ΣτΕ 3934, 2935/2017, σκέψη 12)⁶.

12. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ, για τα οποία έγινε ήδη λόγος ανωτέρω στην οικεία θέση. Στην περίπτωση, όμως, αυτήν, ενόψει των όσων ήδη εκτέθηκαν στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και, επομένως, περιέρχονται σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσας διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

13.: Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται από την μη ανταπόκριση του περιεχομένου της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) στην πραγματικότητα, διαπιστωμένη με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από τον φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού

⁶ Με βάση τα προεκτεθέντα, έγινε δεκτόν ότι, εφόσον μεταξύ των βασικών και τακτικών μέσων του φορολογικού ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων εισοδήματος, ο οποίος, πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 84 παρ. 1 πενταετίας, είναι και η εξέταση του υπόλοιπου και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή, έπεται ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ικανά να δικαιολογήσουν (ενόψει και των επιταγών της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας) την επιμήκυνση της (κατ' αρχήν οριζόμενης, πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ. 4 περιπτ. β', σε συνδυασμό με το άρθρο 68 παρ. 2 περιπτ. α' του ΚΦΕ. Και τούτο διότι, αν θεωρηθεί ότι στοιχεία για το υπόλοιπο ή/και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ημεδαπή μπορούν να αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», ο κανόνας της πενταετούς παραγραφής δεν θα είχε κατ' ουσίαν πεδίο εφαρμογής και η εμφανιζόμενη ως παρέκκλιση δεκαετής παραγραφής θα καθίστατο ο κανόνας, δεδομένου ότι, αν όχι το σύνολο των φορολογούμενων, εν πάση περιπτώσει, η συντριπτική πλειοψηφία αυτών τηρούσε ήδη από πολλών ετών και εξακολουθεί να τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς τους οποίους, άλλωστε, δεν είναι πλέον δυνατή η πραγματοποίηση μεγάλου πλήθους συναλλαγών (ΣτΕ 2934, 2935/2017).

ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καιτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ. ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.

Απάντηση

14. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ότι επί του τεθέντος ερωτήματος, αρμόζουν οι κατά τα ανωτέρω αναλυτικώς αναπτυσσόμενες στην παρούσα (παρ. 6 έως και 13 αυτής) απαντήσεις.



ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 28-11-2017

Ο Πρόεδρος του Τμήματος
και εισηγητής

Γιαται αποδεκτι

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η Προϊστάμενος-η

του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικήσεως

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ανδρέας Χαρχαρού
ΔΕΥΕΦΟΡΙΑΚΩΝ

