

# ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ - ΕΡΓΑΤΙΚΑ - ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ - ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΔΡΑΣΗ

ΕΤΟΣ 2016 / ΤΕΥΧΟΣ 4

**Κυριακή Παππά**

*Δικηγόρος, ΜΔΕ Αστικού Δικαίου,  
LL.M. International and Shipping Law,  
Υπ. κάτοχος Διπλώματος Ειδίκευσης  
στο Φορολογικό Δίκαιο (ΟΠΑ)*

*Τα χρονικά όρια για υποβολή  
τροποποιητικών δηλώσεων  
υπό τον ΚΦΔ*



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΑΝΑΤΥΠΟ



*Κυριακή Παππά*

*Δικηγόρος, ΜΔΕ Αστικού Δικαίου, LL.M. International and Shipping Law,  
Υπ. κάτοχος Διπλώματος Ειδίκευσης στο Φορολογικό Δίκαιο (ΟΠΑ)*

## *Τα χρονικά όρια για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων υπό τον ΚΦΔ*

*Ανάτυπο από την «ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ»  
Τεύχος 4 / Έτος 2016*



Μαυρομιάλη 23, 106 80 Αθήνα • Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)

# Τα χρονικά όρια για υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων υπό τον ΚΦΔ

**Κυριακή Παππά**

Δικηγόρος, ΜΔΕ Αστικού Δικαίου, LL.M. International and Shipping Law, Υπ. κάτοχος Διπλώματος Ειδικεύσεως στο Φορολογικό Δίκαιο (ΟΠΑ)

Στο παρόν άρθρο θα ερμηνευθεί το χρονικό όριο «της έκδοσης εντολής ελέγχου» ως όριο διαγραφόμενο από τον νόμο (άρθρα 18 και 19 του ΚΦΔ) προς τον φορολογούμενο για την υποβολή εκπρόθεσμων και τροποποιητικών (ανακλητικών) φορολογικών δηλώσεων, όπως πρόσφατα ερμηνεύθηκε με την υπ' αριθ. 36/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (σε Συμβούλιο) και αφετέρου το χρονικό όριο της «παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης στην περίπτωση που προκύπτει αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτή της αρχικής δήλωσης», όπως πρόσφατα ερμηνεύθηκε με την ΓνωμΝΣΚ 14/2016.

## I. Εισαγωγή

Με τον νόμο 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) θεσπίστηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος καθορίζει τη διαδικασία, που πρέπει να ακολουθείται για τον προσδιορισμό και την είσπραξη των δημοσίων εσόδων καθώς και τις διοικητικές (και πλέον ποινικές) κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση στην κείμενη νομοθεσία, που ρυθμίζει τα έσοδα αυτά. Στο κεφάλαιο πέμπτο (Ε') και στα άρθρα 18 έως και 20 του ΚΦΔ ρυθμίζονται τα ζητήματα υποβολής δηλώσεων. Στο παρόν άρθρο θα ερμηνευτεί το χρονικό όριο «της έκδοσης εντολής ελέγχου» ως όριο διαγραφόμενο από το νόμο (άρθρα 18 και 19 του ΚΦΔ) προς τον φορολογούμενο για την υποβολή εκπρόθεσμων και τροποποιητικών (ανακλητικών) φορολογικών δηλώσεων όπως πρόσφατα ερμηνεύθηκε με την υπ' αριθ. 36/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (σε Συμβούλιο) και αφετέρου το χρονικό όριο της «παραγραφής του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης στην περίπτωση που προκύπτει αυξημένη φορολογητέα ύλη σε σχέση με αυτή της αρχικής δήλωσης», όπως πρόσφατα ερμηνεύθηκε με την ΓνωμΝΣΚ 14/2016.

## II. Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - Πεδίο εφαρμογής

Σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 εδ. β' του ΚΦΔ **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.

Ομοίως, το άρθρο 19 παρ. 3 του ΚΦΔ προβλέπει ότι **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. Η τροποποιητική δήλωση

### Περιεχόμενα

I. Εισαγωγή

II. Ισχύον νομοθετικό πλαίσιο - Πεδίο εφαρμογής

III. Συμπέρασμα

αναφέρεται στη συμπληρωματική δήλωση της προϊσχύσασας φορολογικής νομοθεσίας, συνάγεται όμως ότι συμπεριλαμβάνει και την ανάκληση υποβληθείσας δήλωσης για την περίπτωση που από νομικό ή πραγματικό σφάλμα, ο υπόχρεος περιέλαβε στη δήλωσή του φορολογητέα ύλη, που ήταν ανύπαρκτη ή πλέον της πραγματικής ή απαλλασσόμενη από τον φόρο.

Τα ανωτέρω καταλαμβάνουν κάθε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης ή ανάκλησης που υποβάλλονται μετά την 1.1.2014, οπότε άρχισε να εφαρμόζεται ο ΚΦΔ, έστω και αν αφορούν φορολογικές περιόδους προγενέστερες της ισχύος του. Την άποψη αυτή ενισχύουν οι μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 72 του Κώδικα και ιδιαίτερα, η παράγραφος 5, που προβλέπει άμεσο προσδιορισμό του φόρου ή κατά περίπτωση, έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού του για κάθε δήλωση, που υποβάλλεται μετά την ημερομηνία αυτή, ανεξάρτητα από τη χρήση, στην οποία ανάγεται, όπως επίσης και η παράγραφος 43 του ίδιου άρθρου, η οποία ως προς την αξίωση επιστροφής φόρου, που προβάλλεται με τροποποιητική δήλωση ή αυτοτελή αίτηση ή άλλο τρόπο και αφορά φορολογικό έτος μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα, παραπέμπει στα ισχύοντα πριν τον χρόνο αυτό μόνο για την προθεσμία παραγραφής της αξίωσης<sup>1</sup>.

Ο ΚΦΔ θέτει δύο χρονικά απώτατα όρια εντός των οποίων ο υπόχρεος δύναται να υποβάλλει εκπρόθεσμη και τροποποιητική φορολογική δήλωση, πρώτον, πριν την έκδοση εντολής ελέγχου και δεύτερον πριν την παραγραφή του δικαιώματος

της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο.

Τα ανωτέρω ισχύουν για φορολογικές περιόδους από 1.1.2014 και εφεξής. Είναι δε σύνηθες το φαινόμενο της έκδοσης εντολής ελέγχου, χωρίς ωστόσο, να περιέρχεται αυτή εντός εύλογου χρονικού διαστήματος σε γνώση του ελεγχόμενου. Κατ' αποτέλεσμα ο τελευταίος διαλαμβάνει, προφανώς εσφαλμένα, ότι έχει την παρεχόμενη από το νόμο ευχέρεια να υποβάλει εκπρόθεσμη ή και τροποποιητική φορολογική δήλωση. Το νέο φορολογικό καθεστώς θέτει, προφανώς, **αυστηρότερα όρια σε βάρος του φορολογούμενου** συγκριτικά με το προγενέστερο, κατά το οποίο η αρχική ή συμπληρωματική δήλωση μπορούσε να υποβάλλεται ως την καταχώριση στο οικείο βιβλίο της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη (18 παρ. 1 εδ. β' σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του ΚΦΔ) υπό το φως των αρχών της εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της χρηστής διοίκησης, το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών με την υπ' αριθ. 36/2015 απόφασή του σε Συμβούλιο<sup>2</sup> κατέληξε ότι είναι δυνατή η υποβολή και μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, στις περιπτώσεις που αφορούν υποθέσεις φορολογικής περιόδου έως 31.12.2013, για τις οποίες η σχετική εντολή ελέγχου εκδόθηκε έπειτα από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παραπάνω Κώδικα (1.1.2014), **με την προϋπόθεση όμως ότι αποδεδειγμένα ο φορολογούμενος δεν έχει λάβει γνώση αυτής (εντολής)**. Και τούτο προς αποφυγή αιφνιδιασμού του, καθόσον με το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς μπορούσε έως 31.12.2013 να επιδίδεται αρχική ή συμπληρωματική δήλωση ως την καταχώριση στο

οικείο βιβλίο της σχετικής καταλογιστικής πράξης, ενώ αντίθετα, μετά την 1.1.2014, που άρχισε να ισχύει ο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ο οποίος εφαρμόζεται αναδρομικά (κατ' άρθρο 72 παρ. 1) και για ανέλεγκτες υποθέσεις προηγούμενων χρήσεων, τέτοια δυνατότητα υφίσταται μόνο έως την έκδοση εντολής ελέγχου από τη φορολογική αρχή.

Επιχείρημα υπέρ της ερμηνευτικής αυτής εκδοχής θα μπορούσε να θεμελιωθεί και στις μεταβατικές ρυθμίσεις του άρθρου 72 παρ. 3 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013) οι οποίες ορίζουν ότι:

*«Για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί μέχρι την 31.12.2013 εντολή ελέγχου, εφαρμόζονται οι διατάξεις του κεφαλαίου 73 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος αυτού δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου. Ως έναρξη του ελέγχου για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λογίζεται η θεώρηση των βιβλίων του φορολογουμένου από όργανο της Φορολογικής Διοίκησης ή η κοινοποίηση πρόσκλησης για επίδειξη βιβλίων στον έλεγχο, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η θεώρηση των βιβλίων ή η έκδοση της εντολής ελέγχου στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία. Ως έναρξη ελέγχου κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου θεωρείται και η αποστολή έως τις 31.12.2013 επιστολής στο φορολογούμενο, με την οποία του γνωστοποιείται ότι έχει εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου. Σε περίπτωση κατά την οποία, έως τις 31.12.2013, είχε εκδοθεί εντολή φορολογικού ελέγχου και για οποιονδήποτε λόγο, μετά την ημερομηνία αυτή, για την ίδια χρήση, περίοδο, φορολογική υπόθεση ή υποχρέωση, εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου, οι έννομες*

1. Τα ανωτέρω έγιναν δεκτά με την υπ' αριθ. 3158/2015 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, δημοσιευμένη στο νομικό περιοδικό Διοικητική Δίκη 5/2015.

2. Δημοσίευση σε ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

3. Περί φορολογικών ελέγχων.

συνέπειες της έκδοσης της αρχικής εντολής δεν θίγονται».

Επιπλέον, την Φορολογική Διοίκηση απασχόλησε το ζήτημα, εάν τροποποιητική δήλωση υποβληθείσα μετά την παρέλευση της προθεσμίας παραγραφής του Δημοσίου για επιβολή φόρου, η οποία άγει σε αυξημένη φορολογητέα ύλη, σε σχέση με αυτήν της αρχικής δήλωσης, είναι σύνομη ή δεν πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, **ενόψει μάλιστα επικείμενου φορολογικού ελέγχου** ο οποίος θα καταλάμβανε χρονικά, μεταξύ άλλων, φορολογικό έτος για το οποίο υποβλήθηκε η τροποποιητική δήλωση.

Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την πρόσφατη υπ' αριθ. 14/2016 Γνωμοδότησή του δέχτηκε ότι σε περιπτώσεις, ως η ανωτέρω, η Διοίκηση οφείλει να λαμβάνει υπόψη τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις ερμηνεύοντας την έννοια της τροποποιητικής δήλωσης, όπως διαγράφεται στο εδάφιο β' του άρθρου 19 παρ. 3 του ΚΦΔ (και στο άρθρο 18 παρ. 1 του ΚΦΔ) ως της **ανακλητικής δήλωσης του προγενέστερου φορολογικού καθεστώτος** θέτοντας όρια στη δυνατότητα του φορολογούμενου να μειώσει τις ήδη δηλωθείσες

φορολογικές του υποχρεώσεις. Την κρίση αυτή στήριξε περαιτέρω στο ορθό, κατά τη γνώμη μου, σκεπτικό ότι η υπέρ του φορολογούμενου θεσπιζόμενη παραγραφή του δικαιώματος επιβολής του φόρου από το Δημόσιο συνιστά γνήσια παραγραφή και ως εκ τούτου η εξ αυτής παραίτηση του φορολογούμενου είναι καθ' όλα επιτρεπτή. Εξάλλου, κατ' άρθρο 272 εδ. β' ΑΚ, ό,τι καταβλήθηκε χωρίς γνώση της παραγραφής δεν αναζητείται.

### III. Συμπέρασμα

Ενόψει των ανωτέρω, για υποθέσεις φορολογικής περιόδου έως 31.12.2013 είναι δυνατή η **υποβολή εκπρόθεσμων ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων ακόμη και όταν η εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί μετά τις 1.1.2014 υπό την προϋπόθεση ότι ο υπόχρεος σε δήλωση δεν είχε αποδεδειγμένα λάβει γνώση αυτής**. Σε αυτή την περίπτωση, επομένως, ως ακραίο χρονικό όριο υποβολής εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης τίθεται, κατά τη γνώμη της γράφουσας, η αποδεδειγμένη γνώση της έκδοσης εντολής ελέγχου, η οποία κατά κανόνα συντελείται με την επίδοση αυτής στον φορολογούμενο. Η

ανωτέρω ερμηνευτική εκδοχή τίθεται μεν επ' ωφελεία του φορολογούμενου και τελεί σε εναρμόνιση με την αρχή της χρηστής διοίκησης, από την άλλη δε πλευρά, θα μπορούσαν να εκφραστούν επιφυλάξεις καθώς η εν λόγω διάταξη δεν είναι ατελής για να υπάρχει δυνατότητα προσφυγής **σε διασταλτική ερμηνεία** ευνοϊκή για τον φορολογούμενο.

Τέλος, προς (έμμεσο) όφελος, ομοίως, του φορολογούμενου κατέληξε και η με αριθμό 14/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου καθώς δέχτηκε ως σύνομες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις υποβληθείσες από τον φορολογούμενο ενώ είχε παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου υπό την προϋπόθεση, βέβαια, ότι οδηγούν σε καταβολή επιπλέον φόρου σε σχέση με την αρχική. Κατ' αποτέλεσμα, όμως, απαλλάσσουν τον φορολογούμενο από τη βάση του φορολογικού ελέγχου, ο οποίος κατά κανόνα θα οδηγούσε, εάν διενεργούνταν, σε καταλογισμό μεγαλύτερων ποσών συγκριτικά με των προκύπτόντων από τις κατά περίπτωση υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις.





## ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

ΑΘΗΝΑ Μαυρομικήλη 23, Τηλ.: 210 3678800 (30 γραμμές), ΑΘΗΝΑ Μαυρομικήλη 2, Τηλ.: 210 3607521,  
ΠΕΙΡΑΙΑΣ Φίλωνος 107-109, Τηλ.: 80 111 70 111, ΘΕΣ/ΝΙΚΗ Φράγκων 1, Τηλ.: 2310 532134,  
ΠΑΤΡΑ Κανάρη 15, Τηλ.: 2610 361600

[www.nb.org](http://www.nb.org) • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)