

4 Ιουλίου 2018

Έρχονται ανατροπές στον έλεγχο φορολογικών υποθέσεων και την επιβολή προστίμων

/ [Ειδήσεις και Ανακοινώσεις](#)





Ανοίγει ο δρόμος για τη σημαντική μείωση της χρονικής περιόδου του δικαιώματος του Δημοσίου να ελέγξει και να επιβάλει φόρους και πρόστιμα σε υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος στις οποίες έχουν υποβληθεί αρχικές εκπρόθεσμες δηλώσεις.

Αντωνόπουλος Γιώργος

Η περίοδος παραγραφής στις περιπτώσεις αυτές είναι πλέον πολύ πιθανό να μειωθεί από τα 15 στα 5-8 έτη, καθώς το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους εξέδωσε πρόσφατα μια νέα γνωμοδότηση, με την οποία -αφού έλαβε υπ' όψιν τις αποφάσεις που εξέδωσε το 2017 το Συμβούλιο της Επικρατείας για την αυστηρή εφαρμογή του κανόνα της 5ετούς περιόδου παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου στις υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος- έκρινε ότι η υποβολή αρχικής εκπρόθεσμης δήλωσης δεν ισοδυναμεί με τη μη υποβολή δήλωσης, οπότε η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου δεν είναι 15ετής στην περίπτωση αυτή αλλά κατά κανόνα 5ετής, δυνάμενη να παραταθεί κατά επιπλέον 3 χρόνια μόνο εφόσον η εκπρόθεσμη δήλωση υποβάλλεται το τελευταίο έτος της πενταετίας.

Η εν λόγω γνωμοδότηση -υπ' αριθμόν 111/2018- έρχεται σε αντίθεση με προηγούμενη του Β' Τμήματος, η οποία είχε εκδοθεί το 2006 (υπ' αριθμόν 173/2006) και είχε γίνει αποδεκτή από την τότε πολιτική ηγεσία του υπουργείου

Οικονομικών. Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση εκείνη, η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης εξισώνεται με τη μη υποβολή δήλωσης με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου να παραγράφεται μετά την πάροδο 15 ετών και στην περίπτωση αυτή.

Σύμφωνα με την «Ναυτεμπορική», δεδομένης πλέον, της ύπαρξης δύο αντίθετων γνωμοδοτήσεων, το ζήτημα παραπέμφθηκε για οριστική γνωμοδότηση στην Ολομέλεια του ΝΣΚ, η οποία αναμένεται και να αποφασίσει σύντομα. Το πλέον πιθανό είναι η απόφαση της Ολομέλειας να κάνει δεκτή τη δεύτερη γνωμοδότηση και εντέλει η προθεσμία παραγραφής των υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος για τις οποίες έχουν υποβληθεί εκπρόθεσμες δηλώσεις να μειωθεί από τα 15 στα 5 έτη.

Η γνωμοδότηση

Η υπ' αριθμόν 111/2018 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ, η οποία εκδόθηκε πρόσφατα, ανοίγει τον δρόμο για την ανατροπή των όσων έχουν γίνει δεκτά από το 2006 σχετικά με τη δεκαπενταετή περίοδο παραγραφής των υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος, στις οποίες έχουν υποβληθεί εκπρόθεσμες δηλώσεις. Το ερώτημα στο οποίο απάντησε το Β' Τμήμα του ΝΣΚ με τη γνωμοδότηση αυτή ήταν το εξής: «Εν όψει των αποφάσεων 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), εξακολουθεί να βρίσκει έδαφος εφαρμογής η με αρ. 173/2006 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισοδυναμεί με τη μη υποβολή δήλωσης, με αποτέλεσμα το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου να παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών, ή η ως άνω παρέκταση του χρόνου παραγραφής από πενταετία σε δεκαπενταετία παρίσταται μη εύλογη;».

Σύμφωνα με τα βασικά σημεία του σκεπτικού της νέας αυτής γνωμοδότησης:

1 Με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (σ.σ.: του παλαιού Κώδικα, δηλαδή του ν. 2238/1994, ο οποίος ισχύει για τις χρήσεις μέχρι το 2013), προβλέπεται η παρέκταση του κανόνα της 5ετούς παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου σε 15ετή. Συγκεκριμένα προβλέπεται ότι: «Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64 παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του

Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

2 Στη γνωμοδότηση 173/2006 αναφέρεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση, αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις».

3 Από την αντιπαραβολή της ως άνω ερμηνευτικής προσέγγισης με τη διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 5 του άρθρου 84 («Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος...»),γίνεται αντιληπτό ότι από την εν λόγω διάταξη απουσιάζει η κρίσιμη γραμματική διατύπωση «μέσα στη νόμιμη προθεσμία» ή άλλη παρεμφερής (π.χ. εμπροθέσμως), την οποία, εντούτοις, η ως άνω γνωμοδότηση εισάγει, ανεπιτρέπτως, προκειμένου να προσδώσει την παραπάνω έννοια. Η ελλείπουσα αυτή διατύπωση στη διάταξη είναι κατά τα ανωτέρω κρίσιμη, καθώς στο πλαίσιο της επιβαλλόμενης στενής της ερμηνείας δεν είναι επιτρεπτή η διασταλτική ερμηνεία ενός αρνητικού γεγονότος (μη υποβολή δήλωσης), ώστε να καταλαμβάνει και την περίπτωση ενός γεγονότος (υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης). Συνεπώς, για τη συνδρομή της εξαιρετικής περίπτωσης της 15ετούς παραγραφής και στην περίπτωση της εκπρόθεσμης δήλωσης θα έπρεπε τούτο να είχε ρητά προβλεφθεί από τον νομοθέτη με αντίστοιχη ρητή διατύπωση στο κρίσιμο άρθρο 84 παρ. 5 του (παλαιού) Κ.Φ.Ε.

4 Η ανωτέρω ερμηνευόμενη διάταξη πρέπει να εξεταστεί σε συνδυασμό με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, την οποία δεν συμπεριέλαβε στην ερμηνεία της η ανωτέρω 173/2006 γνωμοδότηση (σ.σ.: το εδάφιο αυτό προβλέπει ότι: «Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης»).

5 Η διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του (παλαιού) Κ.Φ.Ε. αφορά στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβάλλεται κατά το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής. Τούτο προεχόντως προκύπτει από τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, σύμφωνα με την οποία η υποβολή των δηλώσεων «κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής», η οποία και ενεργοποιεί την τριετή παράταση, δεν μπορεί να αφορά τη 15ετη παραγραφή, καθώς στην περίπτωση

αυτή η λήξη της παραγραφής δεν έχει ως χρονικό σημείο τη λήξη του έτους, όπως η 5ετής παραγραφή, αλλά την αντίστοιχη ημέρα του 15ου έτους από την ημέρα λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Συναφώς η έναρξη της τριετούς παράτασης αφετηριάζεται «από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης», όπως δηλαδή προσήκει στην 5ετή παραγραφή, και όχι από την ημέρα επίδοσης της δήλωσης, όπως θα ήταν αναμενόμενο εάν αφορούσε την 15ετη παραγραφή δεδομένου ότι η παραγραφή αυτή αφετηριάζεται την πάροδο της ημέρας λήξης της προθεσμίας επίδοσης της δήλωσης».

6 «Συνεπώς, κατ' ορθότερα ερμηνεία της διάταξης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, ...η εξαιρετική 15ετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής. Είναι αυτονόητο ότι δήλωση που τυχόν υποβληθεί μετά την πάροδο της 5ετούς προθεσμίας δεν αναιρεί την αρξάμενη 15ετή παραγραφή, ελλείψει σχετικής νομοθετικής ρύθμισης».

Με βάση τα παραπάνω, το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ., κατέληξε στην ακόλουθη απάντηση: «Η εξαιρετική 15ετής προθεσμία παραγραφής για τον καταλογισμό φόρου τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση της μη υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος ή απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, ενώ επί εκπροθέσμου υποβολής των δηλώσεων αυτών ισχύει ο κανόνας της 5ετούς παραγραφής, με την παρέκτασή της κατά τρία (3) έτη στην περίπτωση που η εκπρόθεσμη δήλωση υποβληθεί κατά το τελευταίο έτος της προθεσμίας αυτής».

Στην Ολομέλεια

Κλείνοντας τη γνωμοδότησή του, το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ. εξέφρασε την ομόφωνη γνώμη ότι «λόγω της ύπαρξης επί του ζητήματος αντίθετης γνωμοδότησης (173/2006) του Ν.Σ.Κ., το ερώτημα παραπέμπεται στην Ολομέλεια Ν.Σ.Κ.».

Τι ισχύει σήμερα

Σημειώνεται ότι η ισχύουσα αυτή τη στιγμή νομοθεσία για τη φορολογία εισοδήματος είναι εξαιρετικά πολύπλοκη ως προς το θέμα της παραγραφής των υποθέσεων, καθώς προβλέπει τέσσερις διαφορετικές περιόδους παραγραφής. Συγκεκριμένα:

α) Η κανονική περίοδος παραγραφής είναι πενταετής. Η πενταετία αρχίζει να «μετράει» αμέσως μετά το τέλος του έτους στο οποίο πρέπει να υποβληθεί η σχετική φορολογική δήλωση. Π.χ. η προθεσμία παραγραφής υποθέσεων

φορολογίας εισοδήματος του έτους 2012 λήγει στις 31-12-2018, δηλαδή 5 έτη ακριβώς μετά την 31η-12-2013.

β) Στις περιπτώσεις που οι φοροελεγκτικές αρχές εντοπίζουν, μετά τη λήξη της κανονικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, στοιχεία τα οποία θεωρούνται «συμπληρωματικά» και αποδεικνύουν ότι το πραγματικό ύψος του φόρου εισοδήματος που έπρεπε να πληρώσει ο φορολογούμενος είναι μεγαλύτερο, τότε η περίοδος παραγραφής παρατείνεται για 5 ακόμη έτη και γίνεται δεκαετής.

γ) Στις περιπτώσεις που οι φοροελεγκτικές αρχές διαπιστώνουν ότι για κάποιο έτος δεν υποβλήθηκε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή υποβλήθηκε εκπρόθεσμη αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η προθεσμία παραγραφής γίνεται δεκαπενταετής, παρατείνεται δηλαδή κατά 10 επιπλέον χρόνια μετά τη λήξη της κανονικής (πενταετούς) προθεσμίας παραγραφής.

δ) Τέλος, για τις χρήσεις των ετών 2012 και μετά προβλέπεται εικοσαετής περίοδος παραγραφής, σε περίπτωση διαπίστωσης φοροδιαφυγής.

Σε κάθε μία από τις παραπάνω περιπτώσεις προθεσμιών παραγραφής μπορεί να δοθεί παράταση επιπλέον ενός έτους, εφόσον το τελευταίο έτος της περιόδου εντοπιστούν νέα «συμπληρωματικά στοιχεία» από τα οποία προκύπτει ακόμη μεγαλύτερη φορολογητέα ύλη και συνακόλουθα υποχρέωση για πληρωμή επιπλέον φόρου.

Πηγή: dikaiologitika.gr