

Επιμέλεια:
Γρηγόρης Μέντης, Δικηγόρος
Βαγγέλης Μιχελινάκης, Λογιστής Φοροτεχνικός

Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Ερμηνεία κατ' άρθρο
& λογιστική αντιμετώπιση

- Εφαρμογή - Παραδείγματα - Μεταβατικές διατάξεις
- Δικαιώματα & υποχρεώσεις των φορολογούμενων
 - Υποβολή δηλώσεων ■ Ενδοομιλικές συναλλαγές
- Φορολογικός έλεγχος ■ Προσδιορισμός φόρου και είσπραξη
 - Πρόστιμα & Τόκοι ■ Ενδικοφανής προσφυγή
 - Φορολογικά εγκλήματα

Πρόλογος Ευθύμιος Αντωνόπουλος,
Σύμβουλος Επικρατείας

Συνεργάτες έργου:

| Ιωάννης Αγγελόπουλος | Κωνσταντίνος Ασημακόπουλος | Αναστασία Καραντάνα
| Φωτοδότης Μάλαμας | Γρηγόρης Μέντης | Βαγγέλης Μιχελινάκης
| Πόπη Παπανδρέου | Χρήστος Πουλάκος | Νίκος Σγουρινάκης



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Ερμηνεία κατ' άρθρο
& λογιστική αντιμετώπιση

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

Ερμηνεία κατ' άρθρο & λογιστική αντιμετώπιση

Επιμέλεια: Γρηγόρης Μέντης, Βαγγέλης Μιχελινάκης

ISBN 978-960-562-545-0

Σύμφωνα με το Ν. 2121/93 για την Πνευματική Ιδιοκτησία απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη.

ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ

Το περιεχόμενο του παρόντος έργου έχει τύχει επιμελούς και αναλυτικής επισημονικής επεξεργασίας. Ο εκδοτικός οίκος και οι συντάκτες δεν παρέχουν διά του παρόντος νομικές συμβουλές ή παρεμφερείς συμβουλευτικές υπηρεσίες, ουδεμία δε ευθύνη φέρουν για τυχόν ζημία τρίτου λόγω ενέργειας ή παράλειψης που βασίστηκε εν όλω ή εν μέρει στο περιεχόμενο του παρόντος έργου.

Art Director:	Θεόδωρος Μαστρογιάννης
Υπεύθυνος Παραγωγής:	Ανδρέας Μενούνος
Φωτοστοιχειοθεσία:	Χρύσα Ζαργιαννάκη
Παραγωγή:	NB Production AM190416M23



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Μαυρομυιάλη 23, 106 80 Αθήνα

Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819

<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org

Αθήνα: Μαυρομυιάλη 2, 106 79 • Τηλ.: 210 3607 521

Πειραιάς: Φίλωνος 107-109, 185 36 • Τηλ: 210 4184 212

Πάτρα: Κανάρη 15, 262 22 • Τηλ.: 2610 361 600

Θεσ/νίκη: Φράγκων 1, 546 26 • Τηλ.: 2310 532 134



member of Europe's 500
dynamic entrepreneurs



© 2016, ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ ΑΕΒΕ

Επιμέλεια:
Γρηγόρης Μέντης, Δικηγόρος
Βαγγέλης Μιχελινάκης, Λογιστής Φοροτεχνικός

Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας

Ερμηνεία κατ' άρθρο
& λογιστική αντιμετώπιση

- Εφαρμογή - Παραδείγματα - Μεταβατικές διατάξεις
- Δικαιώματα & υποχρεώσεις των φορολογούμενων
- Υποβολή δηλώσεων ■ Ενδοομιλικές συναλλαγές
- Φορολογικός έλεγχος ■ Προσδιορισμός φόρου και είσπραξη
- Πρόστιμα & Τόκοι ■ Ενδικοφανής προσφυγή
- Φορολογικά εγκλήματα

Πρόλογος: Ευθύμιος Αντωνόπουλος,
Σύμβουλος Επικρατείας

Συνεργάτες έργου:

| Ιωάννης Αγγελόπουλος, Οικονομολόγος, Ελεγκτής ΣΔΟΕ, Πιστοποιημένος Φορολογικός Ελεγκτής
| Κωνσταντίνος Ασημακόπουλος, Δικηγόρος, Senior Transfer Pricing Expert, Adv. LL.M.
| Αναστασία Καραντάνα, Δικηγόρος, MSc | Φωτοδότης Μάλαμας, Δικηγόρος
| Γρηγόρης Μέντης, Δικηγόρος | Βαγγέλης Μιχελινάκης, Λογιστής Φοροτεχνικός, Σύμβουλος
επιχειρήσεων | Πόπη Παπανδρέου, Αντεισαγγελέας Πρωτοδικών Αθηνών, τ. Επίκουρη Εισαγγελέας
Εγκλημάτων Διαφθοράς και Οικονομικού Εγκλήματος | Χρήστος Πουλάκος, Dr. jur., LL.M.,
Δικαστικός Πληρεξούσιος Α΄ ΝΣΚ | Νίκος Σγουρινάκης, Λογιστής Φοροτεχνικός,
Διευθυντής σύνταξης περιοδικού ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

CODE FOR TAX PROCEDURES
Interpretation & Accounting issues

Edited by: **Gregory Mentis**, Attorney at Law
Vaggelis Mihelinakis, Tax Accountant

Abstract: This book is the first collective, systematic and organized attempt at interpreting the provisions of Law No 4174/2013. In particular, legal experts, accountants and members of the public administration analyze comprehensively and to the point every article of the Code, indicating where necessary relevant case law and examples, and highlighting all important issues arising from it. Indicatively, the following issues are interpreted in full range: the scope of the Code, rights and obligations of taxpayers, submission of tax returns, intercompany transactions, tax control, the provision on tax avoidance, the method of tax collection and payment, the imposed fines and interests, fake and fictitious tax information, tax crimes, the administrative appeal and the specific administrative procedures.

ISBN 978-960-562-545-0

COPYRIGHT

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, without the prior permission of NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A., or as expressly permitted by law or under the terms agreed with the appropriate reprographic rights organisation. Enquiries concerning reproduction which may not be covered by the above should be addressed to NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. at the address below.

DISCLAIMER

The content of this work is intended for information purposes only and should not be treated as legal advice. The publication is necessarily of a general nature; NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. makes no claim as to the comprehensiveness or accuracy of the information provided; Information is not offered for the purpose of providing individualized legal advice. Professional advice should therefore be sought before any action is undertaken based on this publication. Use of this work does not create an attorney-client or any other relationship between the user and NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. or the legal professionals contributing to this publication.



OIKONOMIKH BIBLIOTHIKH

23, Mavromichali Str., 106 80 Athens Greece
Tel.: +30 210 3678 800 • Fax: +30 210 3678 819
<http://www.nb.org> • e-mail: info@nb.org



© 2016, NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως των φόρων, τελών και εισφορών που αποτελούσαν και αποτελούν πάντοτε την κύρια πηγή των κρατικών εσόδων αποτελεί πάντοτε και σε όλες τις έννομες τάξεις ένα ιδιαίτερο κεφάλαιο νομικού προβληματισμού εξαιτίας της ιδιαιτερότητας του φορολογικού δικαίου. Και τούτο διότι ναι μεν το φορολογικό δίκαιο εντάσσεται παραδοσιακά στο δημόσιο και ειδικότερα στο διοικητικό δίκαιο, κατά ένα μεγάλο μέρος, αφού παράλληλα υπάρχει και η ποινική του διάσταση, πλην, όμως, λόγω της ιδιάζουσας λειτουργίας και αποστολής του έχουν διαμορφωθεί αρχές και κανόνες που προσιδιάζουν μόνο σε αυτόν τον κλάδο δικαίου. Αρκεί να αναφερθούν εδώ ενδεικτικά οι αρχές της καθολικότητας, της βεβαιότητας, της περιορισμένης αναδρομής, της αδυναμίας ανακλήσεως των πράξεων της φορολογικής αρχής. Από την άλλη πλευρά είναι απαραίτητη για την πληρέστερη κατανόηση του φαινομένου του φόρου από τον νομικό και τον εφαρμοστή του δικαίου και η συνδρομή και άλλων επιστημών, όπως της οικονομίας και της λογιστικής, ιδιαίτερα, μάλιστα, στην περίπτωση που υποκείμενο της φορολογικής υποχρεώσεως είναι τα νομικά πρόσωπα, που εμφανίζονται με την μορφή των εταιρειών του εμπορικού δικαίου. Συνεπώς, είναι κατ' αρχήν πολύ ορθή η επιλογή της συμμετοχής στην παρουσίαση και ερμηνεία των σχετικών διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε μεταγενέστερα και ισχύει) όχι μόνον νομικών (δικαστικών λειτουργών, μελών του ΝΣΚ και δικηγόρων εξειδικευμένων στο αντικείμενο), αλλά και οικονομολόγων και λογιστών. Παρά το ότι η ονομασία του νομοθετήματος προϊδεάζει τον αναγνώστη ότι πρόκειται να περιορισθεί μόνο στην διαδικασία που έχει ως κατάληξη την πράξη, με την οποία επιβάλλεται ο φόρος ή το οικονομικό βάρος εν γένει, εν τούτοις το πεδίο είναι ευρύτερο αφού περιλαμβάνονται σε αυτό και οι διοικητικές και ποινικές κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση μη τηρήσεως των υποχρεώσεων που προβλέπονται στα διάφορα στάδια της διαδικασίας, καθώς και η διαδικασία βεβαιώσεως και εισπράξεως των φορολογικών εσόδων.

Η κατανόηση της ύλης που πραγματεύεται κάθε σχολιαστής ακολουθεί την κατανομή στην οποία προβαίνει το ίδιο το νομοθέτημα. Στην αρχή παρατίθενται οι διατάξεις, η σχετική επί του θέματος βιβλιογραφία και ακολουθεί η ερμηνεία τους με παράθεση και σχολιασμό της σχετικής με το θέμα νομολογίας, καθώς και των απαραίτητων για ένα τόσο τεχνικό ζήτημα πρακτικών παραδειγμάτων. Είναι πολύ σημαντικό και αποτελεί ένα από τα στοιχεία που καθιστούν το έργο αυτό ιδιαίτερα ελκυστικό και ενδιαφέρον το ότι οι συγγραφείς του δεν περιορίζονται σε απλή παράθεση ερμηνευτικών λύσεων που προκύπτουν από την νομολογία ή τις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους, αλλά αντιμετωπίζουν με κριτικό πνεύμα πολλές από τις ρυθμίσεις του νομοθετήματος επισημαίνοντας τυχόν κενά ή προβλήματα που μπορεί να δημιουργηθούν από την εφαρμογή τους. Άλλωστε, κατά την άποψή μου, η

συμβολή ενός συγγράμματος δεν είναι μόνον η απλή παράθεση ήδη αποδεκτών λύσεων, αλλά, και ο προβληματισμός του αναγνώστη ως προς την ορθότητά τους ή ως προς την ανταπόκρισή τους στην διαρκώς μεταβαλλόμενη πραγματικότητα. Οι συγγραφείς είχαν να δαμάσουν μια ύλη εξαιρετικά περίπλοκη, αφού τα διαδικαστικά θέματα -όπως είναι και το παρόν και μάλιστα στο πλαίσιο των σχέσεων κράτους φορολογούμενου πολίτη, όπου κυριαρχεί μια αμοιβαία δυσπιστία- γενικά είναι λεπτομερειακά και άκαμπτα, με την έννοια της επακριβούς τηρήσεως των προϋποθέσεων που θέτουν οι σχετικές διατάξεις. Μάλιστα, στο συγκεκριμένο νομοθέτημα, όπου για πρώτη φορά επιχειρήθηκε η ενοποίηση διαδικασιών που αφορούν σε διαφορετικούς φόρους, τέλη, εισφορές και κυρώσεις, περιελήφθησαν και θεσμοί καινοφανείς για το φορολογικό δίκαιο με πλέον χαρακτηριστικό παράδειγμα την ενδικοφανή προσφυγή, οι δε σχετικές ρυθμίσεις υπέστησαν και μεταγενεστέρως τροποποιήσεις ιδίως ως προς τον χρόνο εντός του οποίου υποχρεούται να αποφανθεί το αρμόδιο όργανο. Και στο σημείο αυτό καταβλήθηκε ιδιαίτερη προσπάθεια συναγωγής συμπερασμάτων από αντίστοιχες ρυθμίσεις που ισχύουν σε άλλους κλάδους του διοικητικού δικαίου. Ιδιαίτερα αξιοσημείωτες είναι και οι σκέψεις για την παροχή του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως είτε πρόκειται για την κανονική διαδικασία, είτε για την διαδικασία επιβολής κυρώσεων, όπως και εκείνες που αφορούν το τόσο λεπτομερειακό θέμα των κοινοποιήσεων των πράξεων της φορολογικής αρχής, καθώς και οι προβληματισμοί που αναπτύσσονται σχετικά με τις διαδοχικές παρατάσεις της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την έκδοση πράξεως επιβολής του φόρου.

Επίσης, ενδιαφέρουσα γιατί αφορά ζήτημα παράλληλης εφαρμογής είναι και η οριοθέτηση που επιχειρείται μεταξύ των διατάξεων του νόμου που διέπουν την διαδικασία εισπράξεως των φόρων και του ΚΕΔΕ, όπως και η οριοθέτηση των εννοιών που επιχειρείται στο τμήμα που αφορά τις ποινικές κυρώσεις για τα φορολογικά εγκλήματα. Δεν θα μπορούσα, τέλος, να αγνοήσω και την συμβολή των μη νομικών στα ιδιαίτερος τεχνικά θέματα που συνάπτονται με την διαδικασία φορολογήσεως τόσο των φυσικών, όσο και των νομικών προσώπων, θέμα ιδιαίτερα δύσκολο, αλλά του οποίου η κατανόηση είναι απαραίτητη για τον εφαρμοστή του δικαίου.

Το τελικό συμπέρασμα από την ανάγνωση του συλλογικού αυτού έργου είναι ότι όλοι οι συμμετέχοντες συνέβαλαν με τρόπο εξαιρετικό και αρμονικό στην κατανόηση αλλά και στην κριτική παρουσίαση των ζητημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Αθήνα, 1.4.2016

Ευθύμιος Αντωνόπουλος

Σύμβουλος Επικρατείας

ΠΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

Από το πασίδηλο διαχρονικό «αξίωμα» του Δημοσθένη «δει δη χρημάτων»¹ μέχρι τη γνωστή δραματική ομολογία του Χ. Τρικούπη «δυστυχώς επτωχεύσαμεν»² και από την «τριηραρχία»³ μέχρι τις «έκτακτες εισφορές» των ημερών μας, η μοίρα των φόρων υπήρξε κοινή. Αποτέλεσαν και αποτελούν τη βασική -και «εύκολη» για την εκάστοτε εκτελεστική εξουσία- πηγή δημοσίων εσόδων και συνεπώς την αναγκαία προϋπόθεση για την υπόσταση και τη λειτουργία ενός στοιχειωδώς οργανωμένου κράτους.

Άλλωστε, η επιβολή των φόρων, αλλά και κυρίως οι αντιδράσεις των προσώπων επί των οποίων επιβάλλονταν, επηρέασαν καθοριστικά τον ρούν της ιστορίας. Ανέκαθεν, συνεπώς, υπήρξε αναγκαία η διαμόρφωση ενός φορολογικού συστήματος, το οποίο, για την επίτευξη του σκοπού του, έπρεπε να περιλαμβάνει κανόνες σε τρία επίπεδα: διατάξεις για την επιβολή των φόρων (ουσιαστικές), για την είσπραξη των φόρων (διαδικαστικές) και ασφαλώς, τις αναγκαίες για την αποτελεσματικότητά του, διατάξεις για την τιμωρία των παραβατών της φορολογικής νομοθεσίας (κυρωτικές).

Κατά τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος της χώρας μας, τουλάχιστον από τον Ν 1640/1919 «περί φορολογίας των καθαρών προσόδων»⁴ μέχρι τον Ν 2523/1997, κάθε βασικός φορολογικός νόμος (για τη φορολογία εισοδήματος, ΦΠΑ, κληρονομιών κ.λπ.) περιείχε τρία κεφάλαια: α) τις ουσιαστικές

1. Δημοσθένους, Ολυνθιακός Α (1).(19).

2. Φράση αποδιδόμενη στον Χ. Τρικούπη, 10.12.1893, αποδίδουσα πλήρως την κατάσταση των οικονομικών του κράτους.

3. Επιβάρυνση φορολογικού χαρακτήρα για τους εύπορους Αθηναίους, η οποία συνίστατο στην καταβολή χρημάτων για την κατασκευή, συντήρηση ή επάνδρωση μίας τριήρους. Άξιος μνείας εν προκειμένω είναι ο θεσμός της «αντιδόσεως», μίας φορολογικής διαδικασίας στο πλαίσιο της οποίας ο υποκείμενος στην τριηραρχία είχε δικαίωμα, προκειμένου να απαλλαγεί από αυτήν, να προκαλέσει άλλον, πλουσιώτερον αυτού και μη υπόχρεο σε αυτήν Αθηναίο, να αναλάβει τη φορολογική αυτή υποχρέωση ή να ανταλλάξουν εν συνόλω την περιουσία τους, οπότε, αυτής γενομένης, υποκείμενο του φόρου παρέμενε ο πρώτος. Περί του θεσμού αυτού, βλ. το έργο του Ισοκράτους, ο οποίος, προκληθείς, είχε συμμετάσχει στη διαδικασία αυτή, «Περί αντιδόσεως» (Δικανικοί λόγοι).

4. Ψηφίστηκε επί κυβερνήσεως Ελευθερίου Βενιζέλου και αποτέλεσε την πρώτη συστηματική νομοθετική ρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος, εισάγοντας ουσιαστικά το πρώτο φορολογικό σύστημα στη χώρα μας. Προς επαλήθευση του ιστορικού ρόλου των φόρων, αξίζει να επισημανθεί ότι το αντικείμενο του φόρου του νόμου αυτού, ταυτίζεται με τον τίτλο του σπουδαίου, δημοσιονομικού και φορολογικού περιεχομένου, έργου του Ξενοφώντα «Περί προσόδων» (ή «Πόροι»), 355/4 π.Χ.

διατάξεις, που ρύθμιζαν τα ουσιώδη στοιχεία του φόρου (υποκείμενο, αντικείμενο, συντελεστή, απαλλαγές κ.λπ.), β) τις διαδικαστικές διατάξεις, που όριζαν τη διαδικασία υποβολής των οικείων δηλώσεων, τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, τη βεβαίωση των φόρων, τη διοικητική επίλυση διαφοράς και, παραδοσιακά, χωρίς να είναι θεσμός διαδικασίας, αλλά στενώς συνδεόμενος με αυτήν, την παραγραφή, ενώ η ταμειακή βεβαίωση και η είσπραξη, καθώς και η αναγκαστική εκτέλεση, ρυθμίζονταν από διατάξεις άλλων νόμων (ΝΕΔΕ, ΚΕΔΕ, ΚΔΛ κ.λπ.) και γ) τις κυρωτικές διατάξεις που περιείχαν διοικητικές κυρώσεις (πρόστιμα, προσαυξήσεις, προσθέτους φόρους κ.λπ.) για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ οι ποινικές κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές, ορίζονταν από ειδικούς ποινικούς νόμους (Ν 1591/1986 κ.ά.).

Με τον Ν 2523/1997 σημειώνεται μία σημαντική τομή στη δομή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι διοικητικές κυρώσεις δεν ρυθμίζονται πλέον από τους επιμέρους φορολογικούς νόμους, αλλά οι σχετικές κυρωτικές διατάξεις απεσπάσθησαν, με σιωπηρή κατάργησή τους, από αυτούς και εντάχθηκαν στον Ν 2523/1997, ρυθμίζοντας ενιαίως τις διοικητικές κυρώσεις για τις παραβάσεις της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Στον ίδιο νόμο εντάχθηκαν και οι αντίστοιχες ποινικές διατάξεις για τους παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι, στους επιμέρους φορολογικούς νόμους περιείχοντο οι ουσιαστικές και οι διαδικαστικές διατάξεις.

Με τον Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) η συστηματική νομοθετική ρύθμιση του φορολογικού συστήματος διευρύνεται. Οι διαδικαστικές διατάξεις αποσπώνται από τους επιμέρους φορολογικούς νόμους, ώστε η φορολογική διαδικασία ρυθμίζεται, ενιαίως πλέον, για το σύνολο σχεδόν των φόρων, με τις διατάξεις του ΚΦΔ. Εκτός από τις αμιγώς διαδικαστικές διατάξεις, στον ΚΦΔ εντάχθηκαν και διατάξεις για την είσπραξη και την εκτέλεση, οι οποίες περιείχοντο σε άλλους νόμους, κυρίως στον ΚΕΔΕ και τον ΚΔΛ. Στον ΚΦΔ ενετάχθησαν, αποσπασθείσες από τον Ν 2523/1997 και οι διατάξεις για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων, ενώ, προσφάτως, με τον Ν 4337/2015 ενσωματώθηκαν στον ΚΦΔ, ομοίως αποσπασθείσες από τον Ν 2523/1997 και οι διατάξεις για τις ποινικές κυρώσεις.

Είναι φανερό ότι μετά ταύτα, ο ΚΦΔ έχει περιεχόμενο πολύ ευρύτερο από τον τίτλο του, αφού, όπως αναφέρθηκε, δεν περιλαμβάνει μόνο διαδικαστικές διατάξεις. Ακριβέστερα, περιλαμβάνει το σύνολο σχεδόν της φορολογικής νομοθεσίας, πλην των ουσιαστικών διατάξεων, οι οποίες παρέμειναν στους αποψιλωμένους από τις διαδικαστικές και κυρωτικές διατάξεις, βασικούς φορολογικούς νόμους.

Ανάλογη του περιεχομένου του είναι και η σπουδαιότητα του ΚΦΔ. Ανάλογη όμως της σπουδαιότητάς του είναι και η δυσχέρεια της κατ' άρθρον ερμηνείας των διατάξεών του, αλλά και της λογιστικής προσέγγισης της εφαρμογής αυτών, που το πρώτον επιχειρείται με το παρόν.

Η φορολογική διαδικασία αποτελεί ένα από τα πλέον δυσχερή κεφάλαια του, ούτως ή άλλως, δυσχερούς προσπελάσεως κλάδου του φορολογικού δικαίου.

Σε αυτό συμβάλλει η ταχύτατη μεταβολή των διαδικαστικών διατάξεων. Στα δύο χρόνια ισχύος του, ο ΚΦΔ τροποποιήθηκε με πολλούς νόμους, σε μεγάλη δε έκταση και πριν ακόμα τεθεί σε ισχύ, με τον Ν 4223/2013 και προσφάτως με τον Ν 4337/2015.

Δεν είναι, άλλωστε, υπερβολή αν παραφράζοντας κανείς τη ρήση του Ηράκλει-του «ποταμῷ γὰρ οὐκ ἐστὶν ἐμβῆναι δις τῷ αὐτῷ»,⁵ ισχυρισθεί ότι η φορολογική νομοθεσία και ιδιαίτερα η αφορώσα στη διαδικασία και στις κυρώσεις, δεν είναι ποτέ η ίδια σε δύο διαφορετικά χρονικά σημεία.

Στη δυσχέρεια αυτή συμβάλλει και η έλλειψη νομολογίας στα ζητήματα που ανακύπτουν κατά την εφαρμογή των νεοπαγών διατάξεων και σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως η ενδικοφανής διαδικασία και η φοροαποφυγή, νεοφανών, στη φορολογική διαδικασία, θεσμών και εννοιών.

Τη δυσχέρεια αυτή ολοκληρώνει η συνύπαρξη σε ένα νομοθετικό κείμενο, που διεκδικεί βασίμως τον τίτλο «φορολογικός κώδικας», κεφαλαίων, κοινών μεν κατά το ρυθμιζόμενο αντικείμενο, εντελώς διαφορετικών, όμως, κατά το επιστημονικό πεδίο, όπως οι διατάξεις διαδικασίας, ελέγχου, εμμέσων τεχνικών ελέγχου, ενδοομιλικών συναλλαγών, ενδικοφανούς διαδικασίας, εκτέλεσης, διοικητικών κυρώσεων και ποινικών κυρώσεων.

Κατέστη, εκ των πραγμάτων, αναγκαία η συνεργασία έγκριτων επιστημόνων, εξειδικευμένου εκάστου στον τομέα της συμβολής του, για την παρουσίαση του παρόντος έργου, για το οποίο οι συντελεστές του διατηρούν το δικαίωμα προσδοκίας ότι θα ανταποκριθεί στις αυξημένες απαιτήσεις του ερμηνευτή και εφαρμοστή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Αθήνα, 11.4.2016

Γρηγόρης Μέντης

Δικηγόρος

5. Δεν μπορεί κανείς να μπει δύο φορές στο ίδιο ποτάμι, Ηράκλειτος, Περί φύσεως, βλ. και Πλάτωνος, Κρατύλος 402 Α.

Επιμέλεια: Μέντης Γ., Δικηγόρος

Μιχελινάκης Β., Λογιστής Φοροτεχνικός, Σύμβουλος επιχειρήσεων

Επιμέλεια νομολογίας: Μέντης Γ., Δικηγόρος

Καραντάνα Α., Δικηγόρος, MSc

Συνεργάτες καθ' ύλην: Άρθρα Ν 4174/2013

Αγγελόπουλος Ι.	55, 56, 66
Ασημακόπουλος Κ.	21, 22
Καραντάνα Α.	1-9
Μάλαμας Φ.	40-49, 51-52
Μέντης Γ.	16, 17, 24, 25, 28, 36, 50, 54, 55, 56, 62-65, 72
Μιχελινάκης Β.	10-15, 18-20, 23-29, 30-37, 39
Παπανδρέου Π.	66-71
Πουλάκος Χρ.	38
Σγουρινάκης Ν.	53, 54, 54Α, 54Β, 55, 55Α, 56-58, 58Α, 59-61, 65Α

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Πρόλογος Ε. Αντωνόπουλου	VII
Προλογικό σημείωμα Γ. Μέντη.....	IX
Συνεργάτες καθ' ύλην	XIII
Συνοτομογραφίες	XXVII

N 4174/2013

Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις

Ι. Γενικές διατάξεις

(άρθρα 1-9)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 1 - Γενικά.....	1
Άρθρο 2 - Πεδίο εφαρμογής	1
Άρθρο 3 - Ορισμοί.....	2
Άρθρο 4 - Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής.....	3
Άρθρο 5 - Κοινοποίηση πράξεων	4
Άρθρο 6 - Έντυπα.....	6
Άρθρο 7 - Προθεσμίες	6
Άρθρο 8 - Φορολογικός εκπρόσωπος	7
Άρθρο 9 - Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες.....	7

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

Α. Αντικείμενο του Κώδικα και πεδίο εφαρμογής	9
Β. Ορισμοί, μεταβίβαση αρμοδιοτήτων, ανάθεση καθηκόντων και εξουσιοδότηση υπογραφής	12
Γ. Κοινοποίηση πράξεων της φορολογικής διοίκησης σε φορολογούμενους	14
Δ. Έντυπα	19
Ε. Προθεσμίες.....	20
ΣΤ. Έννοια φορολογικού εκπροσώπου	21

Z. Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες	22
---	----

II. Δικαιώματα και υποχρεώσεις των φορολογούμενων έναντι των φορολογικών αρχών (άρθρα 10-17)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 10 - Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο	25
Άρθρο 11 - Αριθμός φορολογικού μητρώου	26
Άρθρο 12 - Αποδεικτικό ενημερότητας και βεβαίωση οφειλής	28
Άρθρο 13 - Βιβλία και στοιχεία	29
Άρθρο 14 - Πληροφορίες από τον φορολογούμενο	30
Άρθρο 15 - Πληροφορίες από τρίτους	31
Άρθρο 16 - Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα	33
Άρθρο 17 - Διαφύλαξη πληροφοριών - απόρρητο	33

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

A. Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο	36
1. Γενικά	36
2. Η χρήση του ΑΦΜ	37
3. Διαδικασία εγγραφής στο Φορολογικό Μητρώο	39
4. Δηλώσεις έναρξης - μεταβολής επιχειρηματικής δραστηριότητας	40
5. Ειδική διαδικασία για την έναρξη επιχείρησης της οποίας ο φορέας είναι οφειλέτης του Δημοσίου	46
6. Διακοπή επιχειρηματικής δραστηριότητας	47
7. Διαδικασία μεταβολής φορολογικής κατοικίας	49
8. Αναστολή χρήσης ΑΦΜ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές	52
B. Αποδεικτικό φορολογικής ενημερότητας (Α.Φ.Ε.) και βεβαίωση οφειλής	54
1. Αποδεικτικό Ενημερότητας	54
2. Βεβαίωση οφειλής	61
Γ. Χρόνος διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων	63
Δ. Πληροφορίες προς αρχές και τρίτους	68
1. Πληροφορίες από τους φορολογούμενους προς τις αρχές	68
2. Υπόχρεοι υποβολής - Χρόνος και τρόπος υποβολής	70
3. Περιεχόμενο	71
4. Υποχρεώσεις υπαγόμενων στο ειδικό καθεστώς άρθρου 39B του ΦΠΑ	78

5. Διασταύρωση - Συμφωνία - Κυρώσεις	79
E. Πληροφορίες από τρίτους - απόρρητο	80
1. Πληροφορίες από τρίτους	80
2. Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα	81
3. Φορολογικό απόρρητο	82

III. Υποβολή δηλώσεων

(άρθρα 18-20)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 18 - Υποβολή φορολογικής δήλωσης	87
Άρθρο 19 - Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης	88
Άρθρο 20 - Δήλωση με επιφύλαξη	88

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

A. Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος	90
1. Χρόνος και τρόπος υποβολής.....	90
α. Τρόπος υποβολής δηλώσεων φυσικών προσώπων.....	92
β. Τρόπος υποβολής δηλώσεων νομικών προσώπων	99
γ. Χρόνος και τρόπος υποβολής τροποποιητικής δήλωσης	104
δ. Δήλωση με επιφύλαξη.....	107
2. Χρόνος και τρόπος πληρωμής	108
B. Δηλώσεις ΦΠΑ	110
1. Χρόνος και τρόπος υποβολής.....	110
2. Κυρώσεις.....	112
Γ. Δηλώσεις στοιχείων ακινήτων και ΕΝ.Φ.Ι.Α.	115
1. Χρόνος και τρόπος υποβολής.....	115
2. Κυρώσεις.....	116
Δ. Λοιποί παρακρατούμενοι φόροι	116

IV. Ενδοομιλικές συναλλαγές

(άρθρα 21-22)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 21 - Φάκελος Τεκμηρίωσης	119
Άρθρο 22 - Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης.....	121

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

A. Αρχή των ίσων αποστάσεων: Τυπικές υποχρεώσεις και διεθνές υπόβαθρο	124
B. Καινοτομίες	131
Γ. Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών	133
Δ. Επαλήθευση πληρότητας και επάρκεια του Φακέλου Τεκμηρίωσης και του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών	133
E. Συμφωνίες προέγκρισης μεθοδολογίας τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών	136
1. Διεθνές και ευρωπαϊκό υπόβαθρο	136
2. Διαδικασία υποβολής και έγκρισης APA	138
3. Επιμέρους θέματα ερμηνείας	141

V. Φορολογικός έλεγχος

(άρθρα 23-29)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 23 - Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης	145
Άρθρο 24 - Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία	146
Άρθρο 25	147
Άρθρο 26 - Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο	149
Άρθρο 27 - Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης	151
Άρθρο 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου	151
Άρθρο 29 - Αμοιβαία διοικητική συνδρομή	152

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

A. Εισαγωγή	154
B. Είδη ελέγχων	155
Γ. Τα στάδια του ελέγχου	156
1. Επιλογή υπόθεσης προς έλεγχο	157
2. Συλλογή στοιχείων και πληροφοριών	158
3. Διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων	161
4. Έμμεσες τεχνικές ελέγχου	165
1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας	169
2. Τεχνική καθαρής θέσης	179
3. Τεχνική ύψους τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά	184
4. Συμπεράσματα και σύνταξη πράξεων προσδιορισμού του φόρου και εκθέσεων ελέγχου	185

Δ. Οι δυνατότητες του ελεγκτικού μηχανισμού	186
Ε. Το διαχρονικό δίκαιο στη φορολογική διαδικασία	187
ΣΤ. Οι μεταβατικές διαδικαστικές διατάξεις του ΚΦΔ στη φορολογική διαδικασία	189
1. Οι φορολογικοί έλεγχοι.....	189
2. Οι καταλογιστικές πράξεις	191
Ζ. Ο διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός.....	195
Η. Η διαδικασία εκδόσεως καταλογιστικής πράξεως	196
1. Εισαγωγή.....	196
2. Η εντολή ελέγχου.....	197
3. Σύνταξη και παράδοση έκθεσης κατάσχεσης	198
4. Η προηγούμενη ακρόαση.....	199
5. Αποτελέσματα ελέγχου - Προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός.....	203
6. Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου	204
7. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.....	205

VI. Προσδιορισμός φόρου

(άρθρα 30-39)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 30 - Προσδιορισμός φόρου	209
Άρθρο 31 - Άμεσος προσδιορισμός φόρου.....	209
Άρθρο 32 - Διοικητικός προσδιορισμός φόρου.....	210
Άρθρο 33	210
Άρθρο 34 - Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.....	211
Άρθρο 35 - Προληπτικός προσδιορισμός φόρου.....	211
Άρθρο 36 - Παραγραφή	212
Άρθρο 37 - Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου	214
Άρθρο 38 - Γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής	215
Άρθρο 39 - Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας	216

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

Α. Προσδιορισμός του φόρου	218
1. Άμεσος προσδιορισμός	219
2. Διοικητικός προσδιορισμός	219
3. Εκτιμώμενος προσδιορισμός.....	220

4. Διορθωτικός προσδιορισμός	220
5. Προληπτικός προσδιορισμός	221
B. Παραγραφή	227
1. Εισαγωγή	227
2. Ερμηνευτικές παρατηρήσεις	228
Γ. Ερμηνεία του άρθρου 38 ΚΦΔ	242
1. Εισαγωγή.....	242
2. Ειδικότερα θέματα	247

VII. Είσπραξη και πληρωμή φόρου

(άρθρα 40-52)

NΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 40 - Αρμόδια όργανα.....	265
Άρθρο 41 - Πληρωμή φόρου	266
Άρθρο 42 - Επιστροφή φόρου	267
Άρθρο 43 - Πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών - τμηματικής καταβολής σε δόσεις	267
Άρθρο 44 - Σειρά εξόφλησης.....	270
Άρθρο 45 - Απαρίθμηση εκτελεστών τίτλων.....	270
Άρθρο 46	271
Άρθρο 47 - Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής/υπερήμερίας	273
Άρθρο 48 - Αναγκαστική εκτέλεση.....	275
Άρθρο 49 - Λήψη μέτρων σε περίπτωση υπόνοιας καταδολίευσης.....	276
Άρθρο 50 - Αλληλέγγυα ευθύνη	277
Άρθρο 51 - Παραγραφή είσπραξης φόρων	279
Άρθρο 52	280

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

I. Είσπραξη και πληρωμή του φόρου

A. Αρμόδια όργανα για την είσπραξη και πληρωμή του φόρου	281
B. Πληρωμή του φόρου.....	287
Γ. Επιστροφή φόρου	297
Δ. Η ρύθμιση των φορολογικών οφειλών προς το Δημόσιο.....	309
Ε. Σειρά εξόφλησης	313
ΣΤ. Εκτελεστοί τίτλοι.....	314

Z. Ενέργειες της Διοίκησης προς διασφάλιση της είσπραξης των φόρων	316
1. Μέτρα διασφάλισης σε περίπτωση φοροδιαφυγής	318
2. Μέτρα σε περίπτωση φοροδιαφυγής	322
3. Πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα μέτρα	322
4. Περιπτώσεις μη εφαρμογής των μέτρων κατά της φοροδιαφυγής.....	325
5. Διαδικασία εφαρμογής των μέτρων	326
6. Ενδικοφανής προσφυγή και αίτημα αναστολής εφαρμογής των μέτρων ενώπιον της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας.....	327
7. Τροπή σε αναγκαστική εκτέλεση.....	328
8. Περιπτώσεις ολικής ή μερικής άρσης των μέτρων	329
H. Μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης.....	334
Θ. Αναγκαστική εκτέλεση	338
1. Συμψηφισμός	339
2. Λόγοι ανασταλτικοί της αναγκαστικής εκτέλεσης	341
I. Διασφαλιστικά μέτρα για την είσπραξη των φόρων	342
K. Αγωγή Διάρρηξης και Δικαστική Μεσεγγύηση	343
II. Αλληλέγγυα και προσωπική ευθύνη διευθυντών, διαχειριστών, διευθυνόντων συμβούλων κ.ά νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων	
1. Εισαγωγή.....	347
2. Πρόσωπα που ευθύνονται	347
3. Ερμηνευτικές παρατηρήσεις - νομολογιακή προσέγγιση	350
<i>i. Χρόνος ισχύος.....</i>	350
<i>ii. Ιδιότητες προσώπων</i>	351
<i>iii. Χρόνος.....</i>	353
<i>iv. Είδος οφειλής</i>	356
4. Δικαιώματα των ευθυνομένων προσώπων.....	358
5. Αντίστοιχος θεσμός στο πεδίο του κοινωνικοασφαλιστικού δικαίου	360
III. Παραγραφή του δικαιώματος είσπραξης των φόρων	362
1. Παραγραφή είσπραξης φόρων	362
2. Κώδικας Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων (ΚΕΔΕ)	362
3. Διακοπή παραγραφής	364
4. Αναστολή παραγραφής	364
5. Πειθαρχική ευθύνη της φορολογικής διοίκησης.....	365

6. Αμοιβαία συνδρομή στην είσπραξη απαιτήσεων από φόρους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης	365
α. Ορισμοί - Πεδίο εφαρμογής	366
β. Διαδικασία συνδρομής στην είσπραξη απαιτήσεων των κρατών μελών της ΕΕ	369
γ. Διαδικασία συνδρομής στην είσπραξη απαιτήσεων του ελληνικού Δημοσίου	371
δ. Νομολογία	374

VIII. Πρόστιμα και τόκοι

(άρθρα 53-62)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 53 - Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής	377
Άρθρο 54 - Διαδικαστικές παραβάσεις	378
Άρθρο 54Α - Υποχρεώσεις τρίτων για τον Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων	382
Άρθρο 54Β - Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝΦΙΑ	384
Άρθρο 55 - Παραβάσεις φοροδιαφυγής.....	384
Άρθρο 55Α - Παραπομπή εγκλημάτων φοροδιαφυγής σε ποινική δίκη	385
Άρθρο 56 - Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών	386
Άρθρο 57	387
Άρθρο 58 - Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.....	388
Άρθρο 58Α - Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας.....	389
Άρθρο 59 - Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με παρακρατούμενους φόρους	390
Άρθρο 60 - Παρεμπόδιση, υπόθαλψη και συνέργεια	390
Άρθρο 61 - Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας	390
Άρθρο 62	391

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

I. Πρόστιμα και τόκοι

A. Επιβολή τόκων.....	394
B. Παραβάσεις διαδικασίας	396
Γ. Καθορισμός προστίμων για τις παραβάσεις διαδικασίας	397
Δ. Παραβάσεις φοροαποφυγής - φοροδιαφυγής.....	403
1. Φοροαποφυγή	403

2. Φοροδιαφυγή	405
E. Παραβάσεις που αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές.....	408
1. Γενικά.....	408
2. Υποχρεώσεις που απορρέουν από τον ΚΦΔ	409
3. Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης	412
4. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς-ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών	415
ΣΤ. Υποχρεώσεις και παραβάσεις που αφορούν τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.	416
1. Πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α.	416
2. Συμβολαιογράφοι	417
3. Φύλακες μεταγραφών ή Προϊστάμενοι κτηματολογικών γραφείων	418
4. Πρόστιμο εμπλεκομένων στις πράξεις επί ακινήτων	419
5. Χρόνος επιβολής τόκων και προστίμων στον ΕΝΦΙΑ.....	419
Z. Ειδικές περιπτώσεις προστίμων	419
1. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης και πρόστιμο μη υποβολής δήλωσης	419
2. Πρόστιμα για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ	420
3. Πρόστιμο μη καταβολής παρακρατούμενων φόρων	422
4. Πρόστιμο σε περιπτώσεις παρεμπόδισης, υπόθαλψης και συνέργειας	422
5. Ευεργετικές διατάξεις.....	423
6. Έκδοση και επίδοση της πράξης επιβολής φόρου	423
II. Εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία	
A. Στοιχειοθέτηση πλαστότητας και εικονικότητας εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.....	426
B. Νομικό πλαίσιο ποινών πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων	433
1. Καθεστώς για παραβάσεις έως 25.7.2013	433
2. Παραβάσεις από 26.7.2013 έως 17.10.2015 για έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων	434
3. Παραβάσεις από 26.7.2013 έως 17.10.2015 για έκδοση ή λήψη εικονικών φορ. στοιχείων	435
Γ. Ευνοϊκότερες (επιεικέστερες) διατάξεις του Ν 4174/2013	440
Δ. Λοιπές σχετικές διατάξεις του Ν 4174/2013.....	441
Ε. Νομολογία επί της εικονικότητας φορολογικών στοιχείων	447
ΣΤ. Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος και φορολογικός έλεγχος κατά τον Ν 4174/2013	451

III. Το διαχρονικό δίκαιο στις φορολογικές κυρώσεις

- A. Οι μεταβατικές διατάξεις του ΚΦΔ ως προς τα πρόστιμα
για διαδικαστικές παραβάσεις και παραβάσεις φοροδιαφυγής453
- B. Οι μεταβατικές διατάξεις του Ν 4337/2015 στις φορολογικές κυρώσεις458
- Γ. Η εφαρμογή της αρχής της επιεικεστέρας κυρώσεως σε περίπτωση
ισχύος περισσότερων διατάξεων στον κρίσιμο χρόνο.....461

IX. Ενδικοφανής προσφυγή

(άρθρα 63-65Α)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

- Άρθρο 63 - Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή467
- Άρθρο 64 - Επαρκής αιτιολογία470
- Άρθρο 65 - Βάρος απόδειξης.....470
- Άρθρο 65Α - Φορολογικό πιστοποιητικό470

ΕΡΜΗΝΕΙΑ**I. Η ενδικοφανής προσφυγή**

- A. Εισαγωγή474
- B. Πεδίο και προϋποθέσεις εφαρμογής.....475
1. Αντικείμενο προσβολής.....475
 2. Ενεργητική νομιμοποίηση476
 - i. Προθεσμία479
 - ii. Υπηρεσία στην οποία κατατίθεται.....480
 - iii. Περιεχόμενο.....481
 - iv. Όργανο της ενδικοφανούς προσφυγής482
 - v. Εξουσία του οργάνου της ενδικοφανούς προσφυγής483
 - vi. Αιτιολογία - Βάρος απόδειξης.....487
 - vii. Έννομες συνέπειες488
 3. Η απόρριψη της ενδικοφανούς προσφυγής493
 - i. Η αρμοδιότητα της ΔΕΔ - Η προσβαλλόμενη πράξη ή παράλειψη.....494
 - ii. Η ενεργητική νομιμοποίηση του αιτούντος - Το έννομο συμφέρον αυτού.....494
 - iii. Η προθεσμία494
 - iv. Το περιεχόμενο.....494
 4. Η αποδοχή.....502
 5. Η αίτηση αναστολής502
 - i. Νομιμοποίηση για την υποβολή.....502
 - ii. Προθεσμία503

iii. Τρόπος κατάθεσης	503
iv. Περιεχόμενο	503
v. Η απόφαση - έννομες συνέπειες	505

II. Το φορολογικό πιστοποιητικό

A. Έννοια	506
B. Περιεχόμενο	512
Γ. Επιμέρους ανάλυση - τεκμηρίωση του ελέγχου	513
Δ. Περιεχόμενο και τύπος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης	515
E. Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθηση των ελέγχων	527
ΣΤ. Λοιπά θέματα	527

Χ. Φορολογικά εγκλήματα

(άρθρα 66-71)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 66 - Εγκλήματα φοροδιαφυγής	533
Άρθρο 67 - Αυτουργοί και συνεργοί	535
Άρθρο 68	536
Άρθρο 69	537
Άρθρο 70	538
Άρθρο 71	538

ΕΡΜΗΝΕΙΑ

A. Αντικείμενο ρυθμίσεων και πεδίο εφαρμογής	539
B. Ουσιαστικό φορολογικό ποινικό δίκαιο - Τυποποιούμενα εγκλήματα	543
Γ. Έννοιες πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου	547
Δ. Αυτουργοί και συνεργοί	548
E. Δικονομικό φορολογικό δίκαιο - Αρμοδιότητα - Πολιτική αγωγή - Αυτόφωρη διαδικασία	549
ΣΤ. Παραγραφή φορολογικών αδικημάτων	552
Z. Εκκρεμείς υποθέσεις	553

XI. Μεταβατικές διατάξεις και Παράρτημα

(άρθρα 72-73)

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Άρθρο 72 - Μεταβατικές διατάξεις	555
Άρθρο 73 - Έναρξη ισχύος.....	566
Παράρτημα.....	567
 ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ	 569

σώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.

Η νέα αυτή διάταξη αποκλίνει ουσιωδώς από την προϋσχύουσα, αφού πλέον η έκθεση κατάσχεσης πρέπει να συνταχθεί όχι σε περίπτωση κατασχέσεως βιβλίων, στοιχείων ή άλλων εγγράφων επί υπονοία των ελεγκτικών οργάνων ότι από αυτά προκύπτει απόκρυψη φορολογητέας ύλης, αλλά μόνον σε περίπτωση που αυτά κατάσχονται προς τον σκοπόν της διασφάλισης της αποδεικτικής τους αξίας³⁹.

Τίθεται, εν προκειμένω, ζήτημα αν η μη σύνταξη εκθέσεως κατασχέσεως ή η μη νόμιμη παράδοσή της στην περίπτωση αυτή, συνιστά παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου πράξεως. Μη υπάρχουσας, ασφαλώς, νομολογίας επί του ζητήματος, αυτού, έχουμε την άποψη ότι η μη σύνταξη έκθεσης κατασχέσεως στην περίπτωση που η κατάσχεση συντελείται από τα ελεγκτικά όργανα, συνιστά παραβίαση ουσιώδους τύπου, εφόσον τα κατασχεθέντα απετέλεσαν έρεισμα της ακολούθως εκδοθείσας καταλογιστικής πράξεως.

Τούτο δε, διότι φαίνεται να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις της διατάξεως του άρθρου 36 παρ. 3 ΚΒΣ, υπό τις οποίες παγίως η νομολογία του ΣτΕ έκρινε ότι πρέπει να συντάσσεται έκθεση κατασχέσεως, με ρητή αναφορά ως «εκθέσεως κατασχέσεως» επί του σώματος της συντασσομένης σχετικής εκθέσεως και νόμιμη επίδοση αυτής στα οριζόμενα στη διάταξη αυτή πρόσωπα⁴⁰.

4. Η προηγούμενη ακρόαση

Η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως στις φορολογικές διαφορές απετέλεσε σπουδαίο νομικό ζήτημα και απασχόλησε επανειλημμένως τα δικαστήρια της ουσίας και το ΣτΕ.

Μέχρι την ΣτΕ Ολ 2370/2007, η νομολογία του ΣτΕ δεχόταν παγίως ότι στις φορολογικές διαφορές η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως του φορολογούμενου εξεπληρούτο με τη δυνατότητα που παρέχόταν σ' αυτόν να εκφέρει τις

39. Βλ. Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο 2014, 635.

40. ΣτΕ 221/2004 κ.ά.

απόψεις του σχετικά με τις αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις, στο πλαίσιο της διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς⁴¹.

Η Ολομέλεια έκρινε μεν ότι και στις φορολογικές διαφορές απαιτείται η εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακροάσεως, αφού η γενομένη στο πλαίσιο της διαδικασίας διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς συνιστά όχι «προηγούμενη» αλλά «ύστερη» της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξης ακρόαση, οι προϋποθέσεις όμως που έθεσε για την εφαρμογή της, δημιούργησαν μεγαλύτερες δυσχέρειες ως προς το πεδίο εφαρμογής της και προέκυψε, κατ' ανάγκην, περιπλοκώδης νομολογιακή αντιμετώπιση του ζητήματος.

Έτσι, απασχόλησαν τα δικαστήρια τα ζητήματα αν η αρχή της προηγούμενης ακροάσεως εφαρμόζεται μόνον στον ΚΒΣ ή και σε άλλο φορολογικό αντικείμενο (ΚΦΕ, ΦΠΑ)⁴², αν αναιρείται από το γεγονός ότι στα πρόστιμα του άρθρου 5 του Ν 2523/2997 η Διοίκηση δρα δεσμίως επί τη βάσει αντικειμενικών δεδομένων, επιβάλλοντας αντικειμενικό πρόστιμο⁴³, αν εφαρμόζεται επί παραβάσεως εκδόσεως εικονικού τιμολογίου⁴⁴, επί παραβάσεως μη εκδόσεως φορτωτικής⁴⁵, επί παραβάσεως μη εκδόσεως αποδείξεως λιανικής πωλήσεως⁴⁶, επί λήψεως των μέτρων του άρθρου 14 του Ν 2523/1997⁴⁷ κ.ά.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 ΚΦΔ ρυθμίζεται το ζήτημα της προηγούμενης ακροάσεως επικειμένης επιβολής φόρου, ενώ με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ρυθμίζεται το ζήτημα αυτό εν όψει επιβολής προστίμου.

«Άρθρο 28

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις

41. Βλ. αντί άλλων, την μειοψηφία της ΣτΕ Ολ 2370/2007, που αποδίδει την μέχρι τότε νομολογία.

42. ΣτΕ 1197/2010.

43. ΣτΕ 1369/2014.

44. ΣτΕ 3969/2014, 3717/2015.

45. ΣτΕ 1368/2014.

46. ΣτΕ 284/2014, 3578/2013.

47. ΣτΕ 1567/2015, 399/2015, 397/2015, 5/2014.

απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.» 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες 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.

Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο:

α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή

β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.»

Η διαφοροποίηση που θεσπίζει ο νομοθέτης στις δύο περιπτώσεις εκδόσεως πράξεων επιβολής φόρου ή προστίμου αντιστοίχως, συνίσταται στο ότι για την περίπτωση της επιβολής φόρου δεν καθιερώνεται υποχρέωση της Διοίκησης να καλέσει σε ακρόαση τον φορολογούμενο, ο οποίος πάντως «έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του», ενώ στην περίπτωση της επιβολής προστίμου, η Διοίκηση οφείλει να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου.

Και στην περίπτωση, πάντως, της επιβολής φόρων πρέπει να γίνει δεκτό ότι πληρούται η υποχρέωση της Διοικήσεως για την εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης, αφού ακόμα και αν ο νόμος δεν την υποχρεώνει να καλέσει εγγράφως τον διοικούμενο, καθιερώνοντας την υποχρέωσή της να κοινοποιήσει τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, παρέχει τη δυνατότητα στον διοικούμενο να διατυπώσει τις απόψεις του επ' αυτών.

Πρέπει να επισημανθεί ότι ο νομοθέτης αφίσταται από τις προϊσχύσασες διατάξεις και την επ'αυτών διαμορφωθείσα περιπτωσιολογική νομολογία και αξιώνει πλέον την παροχή της δυνατότητας στο διοικούμενο να ακουστεί προ της επιβολής φόρου, χωρίς τη συνδρομή προϋποθέσεων και κριτηρίων.

Έτσι, ο νομοθέτης εκφράζει την μάλλον ορθή άποψη για το ζήτημα αυτό, όπως αυτή διατυπώθηκε από τα δικαστήρια της ουσίας⁴⁸, κατά την οποίαν, η προηγούμενη ακρόαση πρέπει να εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση όπου η καταλογιστική πράξη εκδίδεται κατόπιν διενέργειας ελέγχου.

Σημειώνεται, ότι ο νομοθέτης υποχρεώνει τη Διοίκηση στην εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακρόασης μόνον στις περιπτώσεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και όχι στις λοιπές περιπτώσεις προσδιορισμού, όπως αυτές ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 30 ΚΦΔ, και τούτο είναι προφανές ως συνεπές με τη φύση του προσδιορισμού των φόρων αυτών, αφού, ο μεν «διοικητικός» ενεργείται επί τη βάσει των δηλωθέντων από τον ίδιο τον φορολογούμενο⁴⁹, ο «εκτιμώμενος» συνιστά ειδική περίπτωση, αφού προϋποθέτει μη υποβολή φορολογικής δηλώσεως από το φορολογούμενο και η σχετική πράξη παύει να ισχύει αν ο φορολογούμενος υποβάλει δήλωση, ενώ ο «προληπτικός», από τη φύση του ως διασφαλιστικού χαρακτήρα, δεν υποχρεώνει τη Διοίκηση σε προηγούμενη ακρόαση⁵⁰.

Ο νομοθέτης εξαιρεί ρητώς την εφαρμογή της αρχής της προηγούμενης ακρόασεως στην περίπτωση επιβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις⁵¹ και στις περιπτώσεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Η μεν εξαίρεση για τα πρόστιμα που επιβάλλονται σε κάθε είδος προσδιορισμού του φόρου είναι ορθή, εν όψει του παρακολουθηματικού χαρακτήρα αυτών εν σχέσει προς τον κύριο φόρο για τον οποίον, κατά τα προεκτεθέντα, προκειμένου περί διορθωτικού προσδιορισμού εφαρμόζεται η αρχή της προηγούμενης ακρόασεως, προβληματική όμως φαίνεται να είναι η εξαίρεση των διαδικαστικών παραβάσεων, όχι μόνον διότι ορισμένες χαρακτηριζόμενες από τον νομοθέτη ως τέτοιες, αφού τις εντάσσει στη διάταξη του άρθρου 54, δεν είναι διαδικαστικές, όπως η περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου αυτού, η οποία είναι προφανώς παράβαση φοροδιαφυγής, μικρής, έστω, εκτάσεως, αλλά και διότι και οι διαδικαστικές παραβάσεις, τυποποιούμενες από το νομοθέτη ως λόγος

48. ΔΕΦΑΘ 3050, 3051/2014 (Τμ. 1ο).

49. Πρβλ. ΣτΕ Ολ 1685/2013.

50. Άρθρο 6 παρ. 3 ΚΔΔιαδ, πρβλ. ΣτΕ 5/2014.

51. Άρθρο 54 ΚΦΔ.

εφαρμογής εμμέσου προσδιορισμού του φόρου⁵², ασκούν επιρροή στον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.

Έχουμε την άποψη ότι και στις περιπτώσεις αυτές, εν όψει των προεκτεθέντων, θα πρέπει να εφαρμόζεται η προηγούμενη ακρόαση.

5. Αποτελέσματα ελέγχου - Προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός

Μετά την κατά τη διάταξη των άρθρων 23 επ. ΚΦΔ διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, η Διοίκηση οφείλει να συντάξει έγγραφο με τα αποτελέσματα του ελέγχου και να το κοινοποιήσει στον φορολογούμενο μαζί με τον, επί τη βάσει των αποτελεσμάτων αυτών, προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου.

Η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 ΚΦΔ ορίζει σχετικώς: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος 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.»

Η προϊσχύσασα διάταξη που παρουσιάζει ομοιότητα προς την παρούσα, είναι η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 7 ΚΒΣ, κατά την οποία η Διοίκηση ήταν υποχρεωμένη, μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του επιτηδεύματός να παραδώσει σε αυτόν, με απόδειξη, σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπίστωσε ο έλεγχος, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ⁵³

Η διάταξη του άρθρου 28 παρ.1 ΚΦΔ υποχρεώνει τη Διοίκηση, να συντάξει:

α) έγγραφο στο οποίο να αναφέρει τα αποτελέσματα του διεξαχθέντος φορολογικού ελέγχου και β) προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον, βεβαίως, προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου επί τη βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου, πλήρως αιτιολογημένως, εν σχέσει προς το περιεχόμενο των δηλώσεων που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος.

52. Άρθρο 28 παρ.1 Ν 4172/2013, άρθρο 27 ΚΦΔ.

53. ΣτΕ 2099/2010 κ.ά.

Πρέπει να διευκρινισθεί ότι ο όρος «προσωρινός» διορθωτικός προσδιορισμός της διατάξεως αυτής, είναι παντελώς διάφορος προς το τιτλοφορούμενο ως «προσωρινό» φύλλο ελέγχου⁵⁴ ή την «προσωρινή» πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ⁵⁵.

Η διαφορά συνίσταται στο ότι ο «προσωρινός» διορθωτικός προσδιορισμός του παρόντος άρθρου είναι «σχέδιο» υπολογισμού της φορολογικής οφειλής, επί τη βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου, στερούμενος εκτελεστότητας, ενώ οι «προσωρινές» πράξεις των άρθρων 67 ΚΦΕ και 50 ΚΦΠΑ είναι καταλογιστικές του φόρου πράξεις, δηλαδή εκτελεστές ατομικές διοικητικές πράξεις, παραδεκτώς προσβαλλόμενες με προσφυγή.

Τα ανωτέρω, ήτοι το έγγραφο στο οποίο διατυπώνονται τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και το έγγραφο του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η Διοίκηση οφείλει να κοινοποιήσει στον φορολογούμενο⁵⁶.

6. Η σύνταξη έκθεσης ελέγχου

Με ρητή πρόβλεψη στο νόμο, ο ΚΦΔ ορίζει την υποχρέωση της Διοίκησης να συντάσσει έκθεση ελέγχου επί διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (άρθρο 28 παρ. 2) και, με αναλογική εφαρμογή αυτής οριζόμενη στη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 και επί επιβολής προστίμων.

Οι διατάξεις αυτές ορίζουν τα ακόλουθα:

«Άρθρο 28

Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1.... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες 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».

54. Άρθρο 67 ΚΦΕ.

55. Άρθρο 50 ΚΦΠΑ.

56. Ό.π.

«Άρθρο 62

1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. [...]»

Ο νομοθέτης ορίζει ρητώς πλέον την υποχρέωση της Διοίκησης να συντάξει έκθεση ελέγχου. Ο χρόνος συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου δεν ορίζεται στο νόμο. Συνάγεται, όμως από τη χρονική ακολουθία, όπως αυτή ορίζεται στο νόμο, ότι η έκθεση ελέγχου πρέπει να συνταχθεί μετά το πέρας του ελέγχου, μετά την κοινοποίηση στον φορολογούμενο του εγγράφου των αποτελεσμάτων του ελέγχου και του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου και μετά την διατύπωση, εγγράφως, των απόψεων του διοικουμένου, στην περίπτωση που ο διοικούμενος υποβάλει έγγραφες απόψεις. Με τον τρόπο αυτό ρυθμίζεται νομοθετικά, χωρίς αμφιβολία, το ζήτημα, το οποίο υπό τις προϊσχύσασες διατάξεις δεν οριζόταν στο νόμο, ούτε είχε κριθεί από τη νομολογία, αν η προηγούμενη ακρόαση πρέπει να γίνεται πριν ή μετά τη σύνταξη της εκθέσεως ελέγχου.

Η άποψή μας είναι ότι η προηγούμενη ακρόαση και υπό τις προϊσχύσασες διατάξεις έπρεπε να συντελείται προ της συντάξεως της εκθέσεως ελέγχου, αφού τα συμπεράσματα αυτής, τα οποία αποτελούν και την αιτιολογία της ακολουθούσης καταλογιστικής πράξεως, πρέπει να διαμορφώνονται μετά την ακρόαση του φορολογουμένου, ώστε να πληρούται το νόημα αυτής, ήτοι να λαμβάνονται υπ' όψιν από τη Διοίκηση οι απόψεις του διοικουμένου προ της εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως και προφανώς, προ της συντάξεως της στηριζούσης αυτήν εκθέσεως ελέγχου. Την άποψη αυτή υιοθετεί ο νομοθέτης του ΚΦΔ.

7. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου

Η έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ορίζεται στη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ΚΦΔ, η οποία εφαρμόζεται αναλογικώς, κατ' άρθρον 62 παρ. 3 ΚΦΔ και για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.

Οι διατάξεις αυτές ορίζουν τα ακόλουθα: «Άρθρο 28 [...] 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες 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.

Άρθρο 62

1. [...] Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...»

Η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ΚΦΔ ορίζει ρητά τον χρόνο εκδόσεως της οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, ο οποίος είναι προθεσμία ενός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογουμένου ή σε περίπτωση μη υποβολής αυτών, από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 28 ΚΦΔ.

Ζήτημα τίθεται αν η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδοθείσα καθ' υπέρβαση της οριζόμενης προθεσμίας είναι νόμιμη.

Κατά την άποψή μας, η υπέρβαση της προθεσμίας καθιστά την πράξη νομικώς πλημμελή, ενόψει της διατάξεως του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΔΔιαδ, που ορίζει ότι οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές. Πράγματι, ο νομοθέτης υποχρεώνει τη Διοίκηση (χρησιμοποιεί τη διατύπωση «εκδίδει») να προβεί στην έκδοση της πράξεως εντός της οριζόμενης προθεσμίας, η οποία είναι εύλογη, δοθέντος ότι η Διοίκηση έχει ήδη τα συμπεράσματα του διεξαχθέντος ελέγχου, έχει έτοιμο το σχέδιο της οριστικής πράξης, ήτοι την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, τα οποία άλλωστε έχει ήδη κοινοποιήσει στον φορολογούμενο⁵⁷ και συνεπώς είναι ώριμη η υπόθεση για την έκδοση της πράξεως.

Η άποψη αυτή επιρρωνύεται από την διαφοροποίηση που εισάγει ο νομοθέτης του ΚΦΔ εν σχέσει προς τα προϊσχύσαντα σχετικά με την διακοπή της παραγραφής. Κατά τη διάταξη του άρθρου 36 ΚΦΔ η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση της πράξεως και όχι με την κοινοποίηση αυτής όπως όριζαν οι προϊσχύσασες διατάξεις⁵⁸.

Εν όψει της αρχής της ασφάλειας του δικαίου, ειδικότερα δε επί φορολογικών βαρών για την επιβολή των οποίων ο συνταγματικός νομοθέτης θεσπίζει καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας και προστασίας της εμπιστοσύνης, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει βεβαιότητα περί την ύπαρξη ή μη της φορολογικής του υποχρεώσεως και δοθέντος ότι με την έκδοση της πράξεως δεν γνωρίζει τη διακοπή

57. Ό.π.

58. Άρθρο 84 Ν 2238/1994.

της παραγραφής⁵⁹, το μοναδικό γνωστό σ' αυτόν γεγονός είναι η κοινοποίηση σ' αυτόν των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της προσωρινής πράξεως⁶⁰. Συνεπώς, μετά την άπρακτη παρέλευση της μηνιαίας προθεσμίας που ορίζει η διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 ΚΦΔ, από την εκπνοή της γνωστής σ' αυτόν προθεσμίας υποβολής των εγγράφων απόψεών του σε περίπτωση μη υποβολής αυτών, ή της επίσης γνωστής σ' αυτόν προθεσμίας από την υποβολή των εγγράφων απόψεών του, σε περίπτωση υποβολής αυτών, υπολαμβάνει, ευλόγως, ότι δεν πρόκειται να εκδοθεί κατ' αυτού πράξη διορθωτικού προσδιορισμού⁶¹.

Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στην υποχρέωση της Διοίκησης να αιτιολογεί την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού και την πράξη επιβολής προστίμου.

Η προϋσχύουσα νομοθεσία δεν όριζε ρητώς υποχρέωση της Διοικήσεως να αιτιολογεί την εκδιδόμενη πράξη καταλογισμού του φόρου, η δε νομολογία παγίως δέχεται ότι αρκεί η αιτιολογία της πράξεως να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου⁶².

Ο νομοθέτης του ΚΦΔ ορίζει ρητά την υποχρέωση της Διοίκησης να αιτιολογεί, στη μεν περίπτωση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού την έκθεση ελέγχου, ορίζοντας στο άρθρο 28 παρ. 2 εδ. 8, ότι αυτή πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη η Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, στη δε περίπτωση της πράξης επιβολής προστίμου, ορίζει ρητά ότι πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία (άρθρο 62 παρ. 3).

Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις αυτές είναι ειδικότερες της διατάξεως του άρθρου 64, που υποχρεώνει τη Φορολογική Διοίκηση, υπό την μάλλον αδόκιμη διατύπωση, να «παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου». Οι ειδικές διατάξεις των άρθρων 28 παρ.2 εδ. γ' και 62 παρ. 3 καθιστούν εμμέσως μεν την οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού ευθέως δε την πράξη επιβολής προστίμου, πράξεις αιτιολογητές εκ του νόμου, δηλαδή πράξεις που η μεν πρώτη πρέπει να στηρίζεται σε αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου, η δε δεύτερη να περιέχει αιτιολογίες στο σώμα της.

Ενόψει της ανωτέρω ρητής θεσπίσεως υποχρεώσεως της Διοικήσεως, εάν η μεν έκθεση ελέγχου δεν περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγο-

59. Βλ. κατωτέρω.

60. Βλ. ανωτέρω.

61. Πρβλ. ΣτΕ Ολ 3174/2014.

62. ΣτΕ 4703/2014, 1531/2014, 4166/2012 κ.ά.

νότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό του φόρου, η δε αιτιολογητέα εκ του νόμου πράξη επιβολής προστίμου δεν περιέχει αυτοτελή αιτιολογία, είναι, στην πρώτη περίπτωση η επί της εκθέσεως ελέγχου ερειδομένη πράξη, στην δε δεύτερη περίπτωση αυτή η ίδια η πράξη, νομικώς πλημμελείς, ώστε σε κάθε περίπτωση η καταλογιστική του φόρου ή του προστίμου πράξη είναι νομικώς πλημμελής.

ISBN: 978-960-562-545-0



15691