

Αθήνα 24/6/2021

## ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή η φορολογική εξελεγκτική αρμοδιότητα ανήκει καταρχήν στον οικείο προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ο οποίος δικαιούται **να αναθέτει την εντολή ελέγχου** σε έναν ή περισσότερους εφοριακούς ή άλλους δημοσίους υπαλλήλους. **Η εντολή αυτή πρέπει να προηγείται της έναρξης του ελέγχου**, να δίδεται εγγράφως **και να τροποποιείται εγγράφως**, αν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο, άλλως το στηριζόμενο στην εν λόγω έκθεση φύλλο ελέγχου είναι νομικά πλημμελές και η πλημμέλειά του αυτή δεν καλύπτεται από την έγκριση της έκθεσης ελέγχου από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

(βλ. ΣτΕ 65/02, 1527/01 κ.λπ.).

Υπενθυμίζεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 μεταξύ άλλων ορίζουν τα εξής:

### **Άρθρο 25§1 Ν. 4174/2013**

*«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από την Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:*

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,*
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,*
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,*

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση».

Περαιτέρω με την αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-14 σχετ. και η ΠΟΛ 1087/2005 ορίζονται τα ακόλουθα:

Με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

**Μεταξύ των στοιχείων που πρέπει να φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.**

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης (πρβλ. άρθρο 17§1 ΠΔ 16/89 ΦΕΚ 6/5-1-89 ΤΑ΄ όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κ.λπ.

Με την §4 του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Σε κάθε περίπτωση, **η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου, ότι μπορεί να παραταθεί μια φορά μόνο κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.**

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Σύμφωνα με την νομολογία του ΣτΕ πρβλ. 172/2018 απόφαση του 7μελούς, ορίζεται ότι η έκδοση και η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και η διενέργεια αυτού αποτελούν προπαρασκευαστικές πράξεις προς διαπίστωση της ύπαρξης ή μη συμπληρωματικών στοιχείων. Ακόμη δε με την απόφαση του ίδιου δικαστηρίου 1738/17 ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ, ορίζεται ότι η εντολή ελέγχου συντελεί στην αφετηρία της παραγράφης της υπόθεσης και ότι η εντολή έχει περιορισμένες αρμοδιότητες ΣτΕ 87/2019.

Τούτο διότι με την κοινοποίηση αφενός η δράση της Φορολογικής διοίκησης καθίσταται φανερά και συνεπώς ελεγκτέα, αφετέρου ο φορολογούμενος δύναται να

υποβάλλει δήλωση και να μην του επιβληθεί η κύρωση του πρόσθετου φόρου (βλ. και ΣτΕ 1364/2017).

Οι προθεσμίες εν αρχή έχουν νομοθετηθεί στον ΑΚ βλ. άρθρα 240 έως και 248.

Με τις ανωτέρω διατάξεις εναρμονίζονται και οι λοιποί νόμοι όπως ο Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας Ν. 2717/99 με το άρθρο 60.

Η έκδοση Διοικητικής Πράξεως ακαίρως ήτοι προώρως ή εκπροθέσμως ενδέχεται να καταστήσει αυτή νομικώς πλημμελή..... όπου ορίζεται εις το νόμο ρητώς αποκλειστική προθεσμία, τότε η κατά παράβασιν αυτής εκδοθείσα πράξις είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα αυτεπαγγέλτως (πρβλ. ΣτΕ 33/90).

Οι πιο πάνω προθεσμίες είναι ουσιαστικές, διότι όταν δεν τηρούνται πλήττουν ευθέως το κύρος των πράξεων, γιατί γίνεται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ΣτΕ 4502/1995, ακόμη αντιβαίνουν στις αρχές της χρηστής Διοίκησης ΣτΕ 104, 105/1966, 714/1966, 1650/71, (1070, 1149, 1150/80), 3039/81, 2592/88, 2808/91, 2230/95, διότι όπου στον νόμο τίθεται ρητώς αποκλειστική προθεσμία, τότε η κατά παράβασιν αυτής εκδοθείσα πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα αυτεπαγγέλτως (π.ρ.β.λ. ΣτΕ 3369/90).

Προθεσμίες εντός των οποίων οι Δημόσιες Υπηρεσίες οφείλουν να αποφανθούν επί υποβαλλομένου αιτήματος. Η υπέρβαση των νομίμων προθεσμιών στοιχειοθετεί ευθύνη του Δημοσίου προς αποζημίωση ΣτΕ 1012/2003 (βλ. αναλυτικά κεφάλαιο αποζημίωση).

**Μετά τιμής  
Για το Δ.Σ. της Π.Ε.Φ.Ε.**

**Ο Πρόεδρος**

**Ο Αντιπρόεδρος**

**Κωνσταντίνος Αναστόπουλος**

**Μανούσος Ντουκάκης**