



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 211/2017
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')**

Συνεδρίαση της 3^{ης} Οκτωβρίου 2017

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

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

Εισηγητής : Ιωάννης Αλεξανδράκης, Πάρεδρος του Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμόν πρωτ. ΔΕΛ Γ 1130791 ΕΞ 2017 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης Διεύθυνση Ελέγχων Τμήμα Γ'.

Ερώτημα: *Εάν καταλαμβάνεται από την απαλλακτική διάταξη του άρθρου 27 παρ.17 του ν.4384/2016 η υποβολή, από τη φορολογική αρχή, μηνυτήριας αναφοράς κατά των μνημονευομένων στη διάταξη αυτή εκκαθαριστών για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του ν.4174/2013 (άρθρα 66-71).*

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

Ιστορικό

1. Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας, το υπ' αριθμόν πρωτ. 9100/14.3.2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα λοιπά στοιχεία του

φακέλου, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το ερώτημα:

Η Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών Καρδίτσας, τέθηκε υπό καθεστώς εκκαθάρισης την 28.6.2013, ενώ την 23.8.2013 ορίσθηκαν με απόφαση του Ειρηνοδικείου Καρδίτσας δύο εκκαθαριστές. Για την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών καταχώρισης δεδομένων από την παραπάνω ΕΑΣ προς την Πανελλήνια Συνομοσπονδία Ενώσεων Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΠΑΣΕΓΕΣ), η τελευταία εξέδωσε δύο αντίστροφα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεδομένου ότι αρνήθηκαν να πράξουν τούτο οι εκκαθαριστές της υπόχρεης ΕΑΣ, το υπ' αριθμόν 2295/23.10.2013, αξίας 141.168,78 € πλέον ΦΠΑ 32.468,82 € και το υπ' αριθμόν 2298/18.12.2013 αξίας 222.252,99 €, πλέον ΦΠΑ 51.118,17 €. Από το σχετικό έλεγχο που, στη συνέχεια, διενήργησε η Δ.Ο.Υ Καρδίτσας, δυνάμει της υπ' αριθμόν 206/2014 εντολής, προέκυψε μη απόδοση ΦΠΑ ποσού άνω των 50.000 €.

Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στο ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 55Α, που προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.5 ν.4337/2015: «Εάν, με βάση την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής, όπως ορίζεται στο άρθρο 66 υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως. 2. Η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και προσφυγής ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων δεν επηρεάζει την ποινική διαδικασία. Το ποινικό δικαστήριο δύναται πάντως, σε περίπτωση που κρίνει ότι η έκβαση εκκρεμούς διοικητικής δίκης είναι ουσιώδης για τη δική του κρίση επί της υπόθεσης, να αναστείλει με απόφασή του την ποινική δίκη μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου. 3. Η παραγραφή των εγκλημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης προσφυγής».

Άρθρο 68 παρ. 1: «Εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος του παρόντος νόμου υποβάλλεται αμελλητί μηνυτήρια αναφορά από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ή από τα όργανα της

Φορολογικής Διοίκησης ή από τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως».

Άρθρο 66: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:
α) ... β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, γ) ...».

Άρθρο 67 παρ.1: «Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: α) ... β) ... γ) ... δ) Στους συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών οι πρόεδροι, οι γραμματείς, οι ταμίες, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση είτε από οποιαδήποτε αιτία στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. ...».

3. Περαιτέρω στα άρθρα 27§1 και 37 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 27§1: «1. Οι ανακριτικοί υπάλληλοι οφείλουν να ανακοινώσουν χωρίς χρονοτριβή στον αρμόδιο εισαγγελέα οτιδήποτε πληροφορούνται με κάθε τρόπο για αξιόποινη πράξη που διώκεται αυτεπαγγέλτως. 2. Οι υπόλοιποι δημόσιοι υπάλληλοι, καθώς και εκείνοι στους οποίους ανατέθηκε προσωρινά δημόσια υπηρεσία, έχουν την ίδια υποχρέωση για τις αξιόποινες πράξεις της παρ. 1, αν πληροφορήθηκαν γι' αυτές κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους. 3. Η ανακοίνωση γίνεται γραπτώς και πρέπει να περιέχει όλα τα στοιχεία που υπάρχουν και αφορούν την αξιόποινη πράξη, τους δράστες και τις αποδείξεις».

Άρθρο 27 παρ.1: «1. Την ποινική δίωξη την ασκεί στο όνομα της Πολιτείας ο εισαγγελέας των πλημμελειοδικών».

4. Τέλος, στο άρθρο 27 (παρ. 10, 17 και 18) του ν.4384/2016 ορίζονται τα εξής: «10. Οι εκκαθαριστές υποχρεούνται να περατώνουν χωρίς καθυστέρηση τις εκκρεμείς υποθέσεις του ΑΣ, να μετατρέπουν σε χρήμα τη συνεταιριστική

περιουσία, να εξοφλούν τα χρέη του και να εισπράττουν τις απαιτήσεις του ΑΣ. Μπορούν να ενεργήσουν και νέες πράξεις, εφόσον με αυτές εξυπηρετούνται η εκκαθάριση και το συμφέρον του ΑΣ.

17. Τα πρόσωπα που ορίζονται εκκαθαριστές του ΑΣ, δεν δίδονται ποινικά, δεν υπόκεινται σε προσωπική κράτηση, ούτε υπέχουν οποιαδήποτε αστική ή άλλη ατομική ευθύνη, για χρέη του ΑΣ προς το Δημόσιο και τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης, ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαίωσής τους. Δεν μπορούν να οριστούν εκκαθαριστές ΑΣ πρόσωπα που έχουν ασκήσει διοίκηση ή έχουν υπάρξει υπάλληλοί του. Η διάταξη αυτή ισχύει και για τους εκκαθαριστές των Αγροτικών Συνεταιρισμών, των ΕΑΣ, των ΚΕΣΕ, των ΚΑΣΟ και των ΣΕ του ν. 2810/2000, που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση με οποιονδήποτε τρόπο.

18. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τις εκκαθαρίσεις των ΑΣ, ΕΑΣ, ΚΕΣΕ, ΚΑΣΟ και ΣΕ που βρίσκονται σε εκκαθάριση κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου».

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα:

5. Κατά ρητή και ειδική πρόβλεψη των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 55Α και 68 του ΚΦΔ η μηνυτήρια αναφορά, υποβάλλεται υποχρεωτικώς και αμελλητί, ευθύς ως διαπιστωθεί, από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, ότι συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης των αδικημάτων φοροδιαφυγής του άρθρου 66 του ως άνω Κώδικα, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η μη απόδοση του οφειλόμενου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Η υποχρέωση αυτή, πέρα από την ρητή πρόβλεψη των ειδικών φορολογικών διατάξεων, επιβάλλεται στους δημοσίους υπαλλήλους, σε γνώση των οποίων περιήλθαν κατά την άσκηση των καθηκόντων τους στοιχεία, για οποιαδήποτε αξιόποινη πράξη διώκεται αυτεπαγγέλτως και από τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. Ειδικότερα, στην περίπτωση της μη απόδοσης ΦΠΑ η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται ευθύς ως, μετά τη διενέργεια σχετικού ελέγχου, διαπιστωθεί η μη απόδοση, ενώ στην εισαγγελική αρχή ανήκει η αποκλειστική αρμοδιότητα να κρίνει, αν συντρέχουν οι νομικές και ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση ποινικής δίωξης.

6. Περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ.17 του ν.4384/2016 οι εκκαθαριστές των Αγροτικών Συνεταιρισμών απαλλάσσονται της ποινικής ευθύνης για τα χρέη προς το Δημόσιο και τους φορείς κοινωνικής ασφάλισης

ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης αυτών¹. Η διάταξη αυτή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, σκοπό έχει να διευκολύνει τους εκκαθαριστές ώστε «να επιτελούν το έργο της εκκαθάρισης απρόσκοπτα και αποτελεσματικά και χωρίς να επιβαρύνονται με χρέη για τη δημιουργία των οποίων ουδεμία ευθύνη έχουν», δηλαδή με χρέη που δεν δημιουργήθηκαν από τις πράξεις ή παραλείψεις αυτών κατά τη διάρκεια της θητείας τους ως εκκαθαριστών. Άλλωστε, κατά τη ρητή διάταξη της παραγράφου 10 του άρθρου 27, οι εκκαθαριστές υποχρεούνται να περατώνουν χωρίς καθυστέρηση τις εκκρεμείς υποθέσεις του Αγροτικού Συνεταιρισμού και να εξοφλούν τα χρέη του. Από τη διάταξη αυτή, συνδυαζόμενη με τη διάταξη του άρθρου 27§17, σαφώς συνάγεται η βούληση του νομοθέτη να οριοθετήσει το εύρος της επίμαχης απαλλακτικής ρύθμισης στα χρέη τα οποία δεν δημιουργήθηκαν από πράξεις ή παραλείψεις τους ή συνέτρεχε υποχρέωση εξοφλήσεώς τους πριν από την ανάληψη των καθηκόντων τους. Έτσι, προκειμένου περί ΦΠΑ, η ρηθείσα, απαλλακτική της ποινικής ευθύνης των εκκαθαριστών, διάταξη δεν καταλαμβάνει και τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης προς απόδοσή του ΦΠΑ που ανέκυψε κατά τη διάρκεια της άσκησης των καθηκόντων τους. Η άποψη αυτή ενισχύεται και από τη διατύπωση της παραγράφου 17, όπου γίνεται αναφορά σε χρέη ανεξαρτήτως του χρόνου βεβαιώσεώς τους, αλλά και από τον προκύπτοντα από την αιτιολογική έκθεση του νόμου σκοπό της διάταξης, που συνίσταται στην απαλλαγή των εκκαθαριστών από την ευθύνη για τη μη καταβολή χρεών για τη δημιουργία των οποίων δεν βαρύνονται οι ίδιοι. Δεν είναι τυχαίο, άλλωστε, ότι, κατά την αιτιολογική έκθεση, «...δεν μπορούν να ορισθούν εκκαθαριστές πρόσωπα που έχουν ασκήσει διοίκηση ή έχουν υπάρξει υπάλληλοί του υπό εκκαθάριση ΑΣ, ώστε να είναι βέβαιο ότι οι εκκαθαριστές δεν ευθύνονται για τη δημιουργία των χρεών του ΑΣ των οποίων αναλαμβάνουν την εκκαθάριση...».

7. Σε περίπτωση κατά την οποία τα αρμόδια όργανα της Φορολογικής Διοίκησης έχουν εύλογο προβληματισμό επί της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων προς υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, κρίνεται σκόπιμη η υποβολή της, προκειμένου να αξιολογηθεί από την μόνη αρμόδια προς άσκηση της ποινικής δίωξης εισαγγελική αρχή.

¹ Σημειωτέον, πάντως, ότι υπό την ισχύ του ΚΦΔ, από 1-1-2014, δεν διενεργείται πλέον, υπό στενή έννοια («ταμειακή») βεβαίωση των δημοσίων εσόδων για τα οποία εφαρμόζεται ο ΚΦΔ (βλ. άρθρα 1, 30, 45, 47).

Απάντηση

8. Εν όψει των ανωτέρω, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί, ότι η, απαλλακτική της ποινικής ευθύνης των εκκαθαριστών συνεταιρισμών κλπ, διάταξη της παραγράφου 17 του άρθρου 27 του ν.4384/2016 δεν καταλαμβάνει τα εγκλήματα φοροδιαφυγής του ν.4174/2013 (άρθρα 66-71), τα οποία τελέσθηκαν συνεπεία πράξεων ή παραλείψεων των εκκαθαριστών κατά τη διάρκεια της άσκησης των καθηκόντων τους και, επομένως, για τα εν λόγω εγκλήματα υφίσταται υποχρέωση της φορολογικής αρχής προς υποβολή μηνυτήριας αναφοράς κατά των εκκαθαριστών που προέβησαν στη διάπραξή τους.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 9^η Οκτωβρίου 2017
Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Γιάννης Αλεξανδράκης
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.