



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

Αριθμός γνωμοδότησης 254 /2017

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β΄ Τμήμα)**

Συνεδρίαση της 21^{ης} Νοεμβρίου 2017

Σύνθεση :

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

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

Εισηγήτρια: Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Γ150452 ΕΞ 2017 ΕΜΠ** έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Ελέγχων/Τμήμα Γ').

Ερώτημα: *Εάν, επί χρήσεων που δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο λόγω παραγραφής, τα όργανα της φορολογικής διοίκησης νομιμοποιούνται στην υποβολή μηνυτήριας αναφοράς που συνιστά προϋπόθεση της έναρξης ποινικής διαδικασίας σε εγκλήματα φοροδιαφυγής, χωρίς να έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.*

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

Ιστορικό

Από το έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας προκύπτει ότι το εν θέματι ερώτημα υποβλήθηκε με βάση το ακόλουθο πραγματικό :

1. Με το με αριθμό 2642/2017 Πρακτικό Γνωμοδότησης της Ολομελείας του ΝΣΚ καθορίσθηκε η τηρητέα διοικητική πορεία αναφορικά με την έκταση εφαρμογής της αποφάσεως 1738/2017 της Ολομελείας του ΣτΕ και τις ενέργειες που οφείλει να προβεί η φορολογική Διοίκηση σχετικά με αυτήν.

2. Με τη ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 (Β' 3278) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων τροποποιήθηκε η αριθ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016/28.12.2016 (Β' 4270) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, περί καθορισμού του αριθμού φορολογικών ελέγχων που θα διενεργηθούν κατά το έτος 2017, όπως ισχύει.

3. Στη συνέχεια, με την ΠΟΛ. 1154/4.10.2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ δόθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 (Β' 3278) Απόφασής του.

4. Μεταξύ των προτεραιοποιημένων υποθέσεων στις πιο πάνω αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δεν περιλαμβάνονται υποθέσεις που έχουν διαπιστωμένα παραγραφεί.

Νομοθετικό πλαίσιο

Διατάξεις περί παραγραφής

5. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – ΚΦΕ - (ν.2238/1994, Α' 151), ο οποίος ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται έως και 31-12-2013 [ο ΚΦΕ καταργήθηκε με το άρθρο 72§25 του θεσπισθέντος με το ν. 4172/2013 (Α' 167)] νέου ΚΦΕ, προβλέπει, στα άρθρα 61-63, σχετικά με την υποχρέωση υποβολής δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος και το περιεχόμενο αυτής, στα δε άρθρα 66 επ., για το φορολογικό έλεγχο των δηλώσεων.

6. Στο άρθρο 84 του ΚΦΕ ορίζονται τα εξής: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου [...] δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. 2.

3. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται: α) ... β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου¹... 5....».

7. Εξάλλου, ο ίδιος Κώδικας στο άρθρο 68§2 αυτού ορίζει τα εξής: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν [με οποιονδήποτε τρόπο] σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου², β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή, γ)..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία.....».

8. Περαιτέρω, στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας....» - ΚΦΔ – (Α' 170), υπό τον τίτλο «παραγραφή» ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση

¹ Η περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13§6 του ν. 3522/2006 (Α' 276) και σύμφωνα με το άρθρο 39 περ. ιγ' του ίδιου νόμου άρχισε να ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην ΕτΚ (22-12-2006). Η αντικατασταθείσα περίπτωση είχε ως εξής: «Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68».

² Η ρύθμιση της περίπτωσης α επαναλήφθηκε, με την απάλειψη της φράσης «με οποιονδήποτε τρόπο», με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν. 3522/2006 (Α' 276/22-12-2006), η οποία αντικατέστησε την εν λόγω διάταξη και ισχύει, σύμφωνα με την περ. ζ' του άρθρου 39 του ίδιου νόμου, για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του ν. 3522/2006 και μετά.

εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου».

9. Με το άρθρο 72§ 1 και 11 του ΚΦΔ [πρώην άρθρο 66, αναριθμηθέν σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, (Α' 129), όπως η εν λόγω παράγραφος 11 προστέθηκε με το άρθρο 50§1 του ν. 4223/2013 και συμπληρώθηκε με την περίπτωση 18β της υποπαραγράφου Δ.2 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 (Α' 85/7.4.2014)], ορίσθηκε ότι «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα. [...] Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. ...».

10. Με την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) κρίθηκαν αντισυνταγματικές διατάξεις νόμων, περί

παρατάσεως των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου προς επιβολή φόρου. Με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό της, η Ολομέλεια του ΝΣΚ γνωμοδότησε επί της εκτάσεως της νομολογιακής εφαρμογής της αποφάσεως του ΣΤΕ και της επιδράσεως της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων στις ποινικές υποθέσεις, κατά τα ειδικότερα στο εν λόγω πρακτικό διαλαμβανόμενα.

Ποινικές διατάξεις

Με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (Α' 129) προστέθηκε στον ΚΦΔ κεφάλαιο Δωδέκατο (άρθρα 66-71) με τίτλο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής-Ποινικές Κυρώσεις».

11. Ειδικότερα στα άρθρα 66, 68 και 55Α του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 66: «1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση: α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλιστρών 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) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτό.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών: α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ

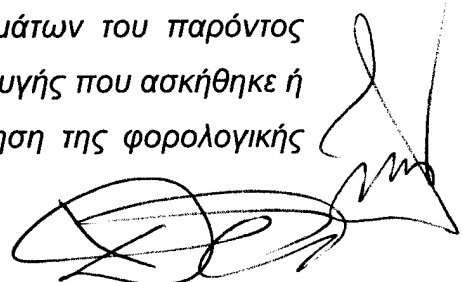
ανά είδος φόρου, ή β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος: αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.

4. Επιβάλλεται κάθειρξη αν το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς της προηγούμενης παραγράφου υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας, ή τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ σε κάθε άλλη περίπτωση φόρου, τέλους ή εισφοράς.

5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ....

6. Για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται ιδίως υπόψη το ύψος του ποσού που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε και η διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης. Η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαιτέρων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση».

Άρθρο 68: «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. 2. 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. 3. 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. 4. Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το μονομελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο. Υ. 5. Το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα του παρόντος νόμου. Η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 2711/1953 (Α'323) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή.....6.....7.....».

Άρθρο 55Α [όπως αυτό προστέθηκε με την παρ. 5 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 (Α' 129) και, κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, άρχισε να ισχύει από 17-10-2015, ημερομηνία δημοσίευσής του στην ΕτΚ] :

«1. 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.»

Διατάξεις περί φορολογικών ελέγχων και προσδιορισμού του φόρου

12. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 θεσπίσθηκε η εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει, σύμφωνα με τις διαδικασίες και τις μεθόδους ελέγχου που προβλέπονται στον ΚΦΔ (άρθρα 24-25), σε διαπίστωση της εκπλήρωσης ή μη των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους των φορολογουμένων και σε έλεγχο της ακρίβειας του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που

υποβάλλονται σε αυτήν. Ο έλεγχος αποσκοπεί στο προσδιορισμό του ύψους του ποσού που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο (φόρος εισοδήματος, ΦΠΑ, πρόστιμα, τέλη εισφορές κ.λ.π.).

13. Περαιτέρω, στα άρθρα 26, 28 και 30 του ΚΦΔ (ν. 4174/2013), όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

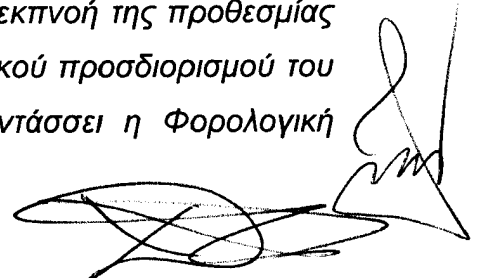
Άρθρο 26 (Επιλογή υποθέσεων προς έλεγχο)

«1. Οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται.

2.α. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία εκδίδεται έως το τέλος κάθε έτους και δύναται να τροποποιηθεί οποτεδήποτε, καθορίζεται ο αριθμός των μερικών ή και πλήρων ελέγχων που θα διενεργούνται εντός του επόμενου έτους κατά προτεραιότητα, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με βάση άλλα κριτήρια, σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, λαμβανομένου υπόψη του αριθμού των ελεγκτών κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης και του αριθμού των διενεργηθέντων ελέγχων κατά τους προηγούμενους δώδεκα μήνες από τον μήνα έκδοσης της απόφασης....».

Άρθρο 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου)

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με 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. 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 εμπειριστατωμένα 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα»

Άρθρο 30 (Προσδιορισμός φόρου)

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. ...

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.

Προτεραιοποίηση ελεγχόμενων υποθέσεων

14. Κατ'έξουσιοδότηση του άρθρου 26 παρ. 2 του ως άνω Κώδικα εκδόθηκε η υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1189202 ΕΞ 2016 (Β' 4270/30.12.2016) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία συμπληρώθηκε με την υπ' αριθμ. ΔΑΑΔΕ ΔΕΛ Α1057280 ΕΞ 2017 (Β' 1391/24.04.2017) και στη συνέχεια τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 (Β' 3278) απόφαση του Διοικητή, μετά την έκδοση της μνημονευομένης στο προοίμιό της υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφασης του ΣτΕ.

15. Στις παραγράφους 1 έως και 6 του άρθρου μόνου της ως άνω αποφάσεως ρυθμίζονται τα ειδικότερα θέματα της προτεραιοποίησης των ελεγκτέων εντός του έτους 2017 υποθέσεων (αριθμός υποθέσεων, ελεγχόμενες χρήσεις, κριτήρια) και στην παράγραφο 7, που προστέθηκε με την προαναφερομένη τροποποιητική απόφαση, ορίζονται τα εξής:

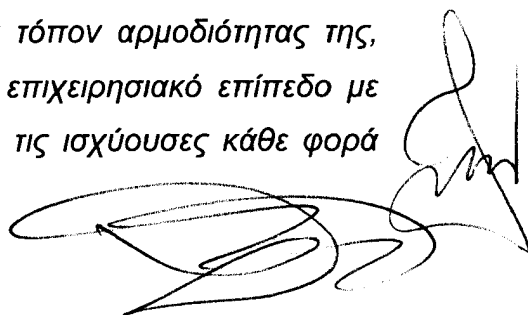
«7. Από τις εκκρεμείς υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι Προϊστάμενοι των Ελεγκτικών Υπηρεσιών προτεραιοποιούν και προβαίνουν στην έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 28 του

ν.4174/2013, ως κάτωθι: (α) για ελεγχόμενες χρήσεις 2001 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 (μη υποβολή δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος), (β) για ελεγχόμενες χρήσεις 2006 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 84 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του ν.2238/1994 (συμπληρωματικά στοιχεία), (γ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2008 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 36 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του ίδιου νόμου (σε περίπτωση φοροδιαφυγής), (δ) για ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 84 του ν.2238/1994 και για φορολογικά έτη 2014 και επόμενα με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (πενταετής παραγραφή). Τα παραπάνω ισχύουν για τις φορολογίες εισοδήματος και Κ.Β.Σ., καθόσον για τις φορολογίες Φ.Π.Α., κεφαλαίου και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ως εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου νοούνται οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και προστίμων μέχρι τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

16. Τέλος, στο άρθρο 24 του ν. 4249/2014 «Αναδιοργάνωση ΕΛΑΣ,.....» (Α'73) ορίζεται ότι:

Άρθρο 24 (Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας)

«1. Η Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας (Δ.Ο.Α.), εδρεύει στην Αττική και η τοπική της αρμοδιότητα εκτείνεται σε ολόκληρη την επικράτεια, εκτός από τους χώρους αρμοδιότητας του Λιμενικού Σώματος-Ελληνικής Ακτοφυλακής, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4150/2013. Η Δ.Ο.Α. έχει ως αποστολή την πρόληψη, έρευνα και καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελέστηκαν σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της εθνικής οικονομίας γενικότερα και εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά του οργανωμένου εγκλήματος, καθώς και την έρευνα, πρόληψη και καταστολή της αδήλωτης και της ανασφάλιστης εργασίας και της εισφοροδιαφυγής, ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις. Επίσης, η Δ.Ο.Α., στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής της, παρακολουθεί, μελετά, αναλύει, αξιολογεί και αξιοποιεί, αναλόγως, σημαντικά, ειδικά ή ιδιαίτερου ενδιαφέροντος οικονομικά γεγονότα και κινήσεις, τόσο στο εσωτερικό όσο και σε διεθνές περιβάλλον και επιλαμβάνεται σε υποθέσεις της καθ' ύλην και κατά τόπον αρμοδιότητας της, συνεργαζόμενη προς τούτο, σε πληροφοριακό ή και σε επιχειρησιακό επίπεδο με συναρμόδιες Υπηρεσίες, Αρχές και Φορείς, σύμφωνα με τις ισχύουσες κάθε φορά



διατάξεις. 2. Με έδρα τη Θεσσαλονίκη λειτουργεί Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος (Υ.Ο.Α.Β.Ε.), η οποία υπάγεται διοικητικά στη Δ.Ο.Α., έχει ταυτόσημη με αυτήν αποστολή και η τοπική της αρμοδιότητα εκτείνεται στην εδαφική δικαιοδοσία της Διεύθυνσης Ασφάλειας Θεσσαλονίκης και των Περιφερειακών Διευθύνσεων Ασφάλειας Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, Κεντρικής Μακεδονίας, Δυτικής Μακεδονίας και Ηπείρου.»

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα εξής:

17. Στο άρθρο 66 του ΚΦΔ προσδιορίζονται τα ποινικά αδικήματα που σχετίζονται με: (α) Τη φοροδιαφυγή στη Φορολογία Εισοδήματος, Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ή Ειδικού Φόρου Ακινήτων (Ε.Φ.Α.) – άρθρο 66§1 περ. α'). (β) Με την αποφυγή πληρωμής του ΦΠΑ, του Φόρου Κύκλου Εργασιών, του Φόρου Ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 66§1 περ. β'). (γ) Με την αποφυγή πληρωμής του φόρου πλοίων (άρθρο 66§1 περ. γ'). (δ) Με την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και την αποδοχή ή τη νόθευση τέτοιων στοιχείων (άρθρο 66§5). Στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 66 προβλέπονται οι ποινές ανάλογα με την κατηγορία του εγκλήματος φοροδιαφυγής (φυλάκιση ή κάθειρξη), συναρτώμενες με το είδος και το ποσό του φόρου (άνω των 50.000 ή 100.000 ή 150.000 ευρώ) που οφείλεται ή απεκρύβη ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατήθηκε και το φορολογικό ή διαχειριστικό έτος. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 66 προβλέπονται οι ποινές (φυλάκιση ή κάθειρξη, ανάλογα με το ποσό της συναλλαγής ή την αξία φορολογικού στοιχείου), δηλαδή ανάλογα με τη βαρύτητα του αδικήματος, για την έκδοση πλαστών ή εικονικών στοιχείων, την αποδοχή εικονικών ή τη νόθευσή τους και εξειδικεύονται οι έννοιες του πλαστού και εικονικού κλπ. Υπό τα δεδομένα αυτά, η αντικειμενική υπόσταση των εγκλημάτων φοροδιαφυγής συναρτάται προς ελάχιστα όρια φόρου, προστίμων, εισφορών, αξίας τιμολογίων και συναλλαγών κλπ.

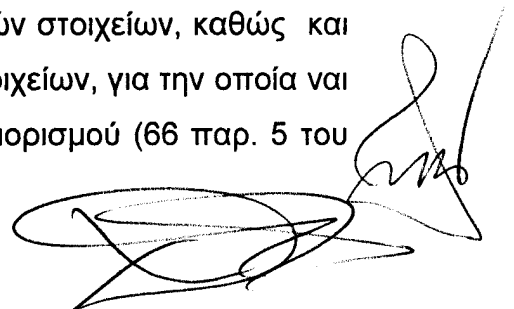
18. Με τη διάταξη του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας καθιερώνεται γενικώς η υποχρέωση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης, όπως και των οργάνων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας της Ελληνικής Αστυνομίας να υποβάλλουν «αμελλητί» μηνυτήρια

αναφορά σε κάθε περίπτωση που συντρέχει τέλεση ή απόπειρα τέλεσης εγκλήματος του Κώδικα αυτού.

19. Κατ' άρθρο 55Α του ίδιου Κώδικα, που προστέθηκε με το άρθρο 3§4 του ν. 4337/2015 (Α' 129) και, κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, άρχισε να ισχύει από 17-10-2015, ημερομηνία δημοσίευσής του στην ΕτΚ, η δίωξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής ασκείται αυτεπαγγέλτως ύστερα από μηνυτήρια αναφορά του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία προϋποθέτει οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Η διάταξη του άρθρου 55Α έχει εφαρμογή και σε πράξεις, οι οποίες φέρονται ότι τελέσθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του, για τις οποίες δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη, διότι η διαδικασία ασκήσεως της ποινικής διώξεως φέρει δικονομικό χαρακτήρα και δεν εντάσσεται στο πεδίο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου (πρβλ ΟΛΑΠ, σε συμβούλιο, 1/2014, ΓνωμΕισΑΠ 4/7-12-2016, πρακτικό γνωμοδοτήσεως ΟΛΝΣΚ 2642/2017).

20. Από τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι, παρά τη γενικότητα της διατυπώσεως της διατάξεως του άρθρου 68§1 του ΚΦΔ και, πάντως, οπωσδήποτε καθόσον αφορά τις ελεγχόμενες φορολογικές υποθέσεις, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού κατ' άρθρο 28 (βλ. και άρθρο 34) του ίδιου Κώδικα, για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση της ποινικής διώξεως, απαιτείται κατά την ειδικότερη διάταξη του άρθρου 55Α παρ. 1 του ΚΦΔ, η έκδοση οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, αφού με την πράξη αυτήν προσδιορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής που είναι στοιχείο της αντικειμενικής υποστάσεως των κατά το άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλημάτων της φοροδιαφυγής και κριτήριο για τον χαρακτηρισμό τους ως διωκτέων πλημμελημάτων ή κακουργημάτων και την επιβλητέα ποινή.

Είναι, δε, εντελώς διάφορη η περίπτωση της δυνατότητας του εισαγγελέα να ασκήσει ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή, κατόπιν μηνυτήριας αναφοράς ή και παρά την έλλειψη αυτής, με βάση στοιχεία που θα περιέλθουν σε αυτόν από άλλη πηγή, εφόσον κρίνει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις. Διάφορη βεβαίως είναι και η περίπτωση της εκδόσεως πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και της αποδοχής εικονικών στοιχείων ή νοθεύσεως τέτοιων στοιχείων, για την οποία ναί μεν δεν απαιτείται η έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού (66 παρ. 5 του



ΚΦΔ), πλην όμως η διαπίστωση των σχετικών παραβάσεων προϋποθέτει την διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

21. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 26 παρ. 1 του ΚΦΔ η επιλογή των υποθέσεων για έλεγχο ανήκει στην αποκλειστική αρμοδιότητα του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και γίνεται με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται αποκλειστικά από αυτόν και δεν δημοσιοποιούνται.

22. Με την κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 26 παρ. 2 του ΚΦΔ εκδοθείσα υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.09.2017 (Β' 3278) τροποποιητική απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, μετά την έκδοση της μνημονευομένης στο προοίμιό της υπ' αριθμ. 1738/2017 αποφάσεως της Ολομελείας του ΣΤΕ, η προτεραιοποίηση των ελεγχόμενων υποθέσεων έγινε επί νέας βάσεως και συγκεκριμένα δεν περιελήφθησαν σε αυτές οι κατά την απόφαση του ΣΤΕ και το 2642/2017 πρακτικό γνωμοδοτήσεως της Ολομελείας του ΝΣΚ παραγραφείσες χρήσεις, προφανώς σε συμμόρφωση προς την απόφαση του ΣΤΕ ως νομολογιακού δεδομένου και ο έλεγχος εγκλωβίσθηκε στην μετ' αυτόν έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού.

23. Συνεπώς, προκειμένου περί χρήσεων που δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο και έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, λόγω παραγραφής, δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και να εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία, ως ήδη ελέχθη, αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής δίωξης.

Απάντηση

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:

23. Προκειμένου περί χρήσεων που δεν προτεραιοποιούνται προς έλεγχο και έκδοση πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού, λόγω παραγραφής του δικαιώματος προς επιβολή του φόρου κλπ, δεν είναι εκ των πραγμάτων δυνατή η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, αφού για τις υποθέσεις αυτές δεν πρόκειται να διενεργηθεί έλεγχος και να εκδοθεί οριστική

πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την εν συνεχεία άσκηση της ποινικής διώξεως.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 23 Νοεμβρίου 2017

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ

Η Εισηγήτρια

Χριστίνα Διβάνη
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους