



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑΣ  
ΤΟΥ ΑΡΕΙΟΥ ΠΑΓΟΥ

Τηλ. : 210-6411526  
Fax : 210-6411523

Αθήνα 25/9/2015

Αρ. Πρωτ. 3135

Αρ. Γνωμοδ. 4

Προς  
Υπουργείο Οικονομικών  
Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων

**Σχετ.** το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1088784 ΕΞ 2015 έγγραφό σας.

**Θέμα :** Περί της ισχύος ή μη της διάταξης του άρθρου 24 παρ.2 του Ν 2523/1997, μετά την θέση σε ισχύ του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ( Ν 4174/2013, όπως συμπληρώθηκε με το Ν 4254/2014 .

Με το υπ' αριθμ .πρωτ .**ΔΕΛ.Β 1088784 ΕΞ 2015** έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ζητείται η γνώμη μας περί του εάν η διάταξη του άρθρου 24 παρ.2 του Ν 2523/1997 εξακολουθεί να ισχύει και μετά την θέση σε ισχύ του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013), καθώς επίσης και περί επίδρασης ή μη του ίδιου Κώδικα στο άρθρο 21 παρ.2 του Ν 2523/1997 και τις εξ' αυτού απορρέουσες υποχρεώσεις των οργάνων της φορολογικής αρχής προς υποβολή μηνυτήριων αναφορών για την δίωξη εγκλημάτων φοροδιαφυγής. Επί του ζητήματος αυτού η γνώμη μας είναι η εξής :

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 24 του Ν 2523/1997, όπως αυτή αντικαταστάθηκε αρχικά με το άρθρο 12 παρ.4 του Ν 2753/1999 και στη συνέχεια με το άρθρο 75 παρ. 4 του Ν 3842/2010 ορίζεται ότι « Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαιώσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος». Με την διάταξη αυτή που αποτελεί πάγια ρύθμιση, παρά το ότι περιλαμβάνεται στις μεταβατικές διατάξεις του Ν 2523/1997, εισάγεται για τα εγκλήματα του Ν 2523/1997 ένας «ιδιόμορφος αντικειμενικός λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου» της πράξεως, ή κατ' άλλη άποψη, ένας «ιδιόρρυθμος μηχανισμός ad hoc αποκλεισμού του αρχικού αδίκου» ( βλ σχετ. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, έκδοση 2005, σελ.350 και Γ. Δημήτρηνα, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, έκδοση 2011 σελ 231,232). Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία των ως άνω συμβιβασμών, περιγράφονταν: α) του μεν συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού συμβιβασμού, στο άρθρο 70 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος του έτους 1994 (Ν 2238/1994) με την παρ. 1 του οποίου οριζόταν ότι ο υπόχρεος, σε βάρος του οποίου είχε εκδοθεί το φύλλο ελέγχου, μπορούσε, αν αμφισβητούσε την ορθότητά του, να προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, κατά τα λεπτομερώς οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους β) του δε δικαστικού συμβιβασμού, αφ' ενός μεν στο άρθρο 71 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994), με το εδάφιο α της πρώτης παραγράφου του οποίου οριζόταν ότι ο δικαστικός συμβιβασμός με βάση αυτό το νόμο, ήταν δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρεπόταν και όπως προβλεπόταν διοικητική επίλυση της διαφοράς, αφ' ετέρου δε στο άρθρο 1 του Ν.Δ 4600/1966 ,το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 285 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν 2717/1999), με τις παραγράφους 1 και 2 του οποίου οριζόταν ότι «Δικαστικός συμβιβασμός κατά το παρόν νομοθετικό διάταγμα είναι δυνατός σε όσες περιπτώσεις επιτρέπεται και όπως προβλέπεται διοικητική επίλυση της διαφοράς (παρ.1). Εν διεξαγομένη επ' ακροατηρίου συζητήσει ενώπιον οιοδήποτε φορολογικού δικαστηρίου και κατά πάσαν στάσιν της δίκης, παρισταμένων αμφοτέρων των μερών, πας διάδικος δύναται να προτείνη την κατάργησιν της φορολογικής δίκης, επί τη καταθέσει δηλώσεως εις τον γραμματέα του Δικαστηρίου πέντε

πλήρεις ημέρας προ της συζητήσεως. (παρ.2)» .γ) η με άλλο τρόπο «ολική διοικητική περαίωση της διαφοράς» αναφερόταν προφανώς στους εκδιδόμενους εκάστοτε φορολογικούς νόμους, οι οποίοι παρείχαν κίνητρα στους φορολογούμενους, προκειμένου να κλείσουν συμβιβαστικά και με ευνοϊκούς όρους τις ανέλεγκτες οικονομικές τους χρήσεις.

Υπό την ισχύ των διατάξεων αυτών, χωρούσε ακώλυτα η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 24 παρ.2 του Ν 2523/1997. Σημειώνεται, πάντως, ότι και υπό καθεστώς αυτό, υπήρξαν ζητήματα ανοικτά προς συζήτηση, τα οποία προκλήθηκαν κυρίως από τις μεταβολές που επήλθαν στην νομοθεσία, και ειδικότερα αφ' ενός μεν στο άρθρο 19 του Ν 2523/1997 με το άρθρο 40 του Ν 3220/2004, με την πρώτη παράγραφο του οποίου θεσπίσθηκε μία διακεκριμένη κακουργηματική παραλλαγή του εγκλήματος της έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ με την δεύτερη προβλέφθηκε η δυνατότητα άμεσης άσκησης ποινικής δίωξης στην περίπτωση αυτή, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, χωρίς να απαιτείται η έκδοση πράξης επιβολής προστίμου και η παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, αφ' ετέρου δε με την προσθήκη τρίτης παραγράφου στο άρθρο 18 του Ν 2523/1997, προσθήκη που έγινε με το άρθρο 3 παρ.2 εδάφιο ζ του Ν 3943/2011, με την οποία ορίστηκε ότι αν η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε ή άλλων παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν υπερβαίνει το ένα έτος, ο υπαίτιος απαλλάσσεται, εφόσον καταβάλλει, από την ημέρα που γεννήθηκε η σχετική υποχρέωση, τους κατά περίπτωση οφειλόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές με τις κάθε είδους προβλεπόμενες προσαυξήσεις, τέλη και πρόστιμα επί αυτών, ενώ αν η καταβολή γίνεται μετά τη συμπλήρωση έτους, αλλά πριν τη λήξη της αποδεικτικής διαδικασίας σε πρώτο βαθμό, επιβάλλεται ποινή μειωμένη κατά το άρθρο 83 του Ποινικού Κώδικα. Οι διατάξεις αυτές έθεταν υπό αμφισβήτηση το πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 24 παρ.2 του Ν 2523/1997, κυρίως και πρωτίστως γιατί στη μεν πρώτη περίπτωση, η ποινική δίωξη ασκείτο άμεσα με βάση τα πορίσματα του ελέγχου, χωρίς να τίθεται ως προϋπόθεση της άσκησης της η παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, πρακτική η οποία δεν ακύρωνε βέβαια

εντελώς την ισχύ του ως άνω άρθρου (αφού η ποινική δίωξη μπορούσε να παύσει οριστικά και μετά την άσκησή της), πλην όμως περιόριζε σημαντικά το εύρος εφαρμογής της και την δυνατότητα η διοικητική επίλυση της διαφοράς, εάν τελικά επιτυγχανόταν, να είχε ουσιαστικά αποτέλεσμα αναφορικά με την αξιολόγηση της σχετικής μηνυτήριας αναφοράς ως στηριζόμενης ή μη στο νόμο, (εφόσον η άσκηση της ποινικής δίωξης θα είχε ήδη προηγηθεί), ενώ στην δεύτερη περίπτωση, η εξάλειψη του αξιοποίνου εξαρτιόταν από διαφορετικές προϋποθέσεις (χρονικούς περιορισμούς και σωρευτική καταβολή, μαζί με την κύρια οφειλή, και των κάθε είδους προσαυξήσεων κ.λπ), προϋποθέσεις βέβαια που δεν έθετε το προγενέστερο της ειδικής αυτής ρύθμισης άρθρο 24 παρ.2 του Ν 2523/1997 (για τα ζητήματα αυτά βλ . Α.Π 1028/2012 και Α.Π 1645/2009, και εκτενέστερα στο συλλογικό έργο καθηγητών του Α.Π.Θ. υπό την επιστημονική εποπτεία Μαρίας Καϊάφα–Γκμπάντι, Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στο Δημόσιο Τομέα, σελίδες 182 και επόμ.).

Τα ανωτέρω εκτιθέμενα, αμφισβητούνται ήδη σοβαρά υπό την ισχύ του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν 4174/2013, όπως αυτός ισχύει μετά την τροποποίηση και συμπλήρωσή του με το Ν 4254/2014). Ο Κώδικας αυτός ο οποίος τέθηκε σε ισχύ την 1-1-2014 (άρθρο 67), όχι μόνο δεν προβλέπει καμία διαδικασία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, συνακόλουθα δε και δικαστικού συμβιβασμού ( κατά τα άρθρα 71 του ήδη καταργηθέντος Κ ΦΕ του έτους 1994 και 1 του ΝΔ 4600/1966, ο δικαστικός συμβιβασμός επιτρεπόταν αποκλειστικά και μόνο στις περιπτώσεις που επιτρεπόταν και ο διοικητικός συμβιβασμός ), αλλ' αντιθέτως με την διάταξη της παραγράφου 44 του άρθρου 66 ορίζεται ρητά ότι από την έναρξη ισχύος του « κάθε αίτημα προς τη φορολογική διοίκηση, για διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, θεωρείται απαράδεκτο και δεν εξετάζεται. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου, ανεξαρτήτως χρονικών περιορισμών, εφαρμόζεται και για υποθέσεις, οι οποίες ήταν δυνατό να υπαχθούν σε οποιαδήποτε περίπτωση των διατάξεων των άρθρων 70Α και 70Β του Ν. 2238/1994.». Συνεπώς, υπό την ισχύ του Κ.Φ.Δ., η ρύθμιση του άρθρου 24 παρ.2 του Ν2523/1997 έχει καταστεί ανενεργός. Η ερμηνευτική εκδοχή ( βλ. περί αυτής Οικονομικό Έγκλημα και Διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, υπό την επιστημονική εποπτεία

της Μ. Καϊάφα –Γκμπάντι, σελίδα 195), κατά την οποία η κατάργηση της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, δεν έχει απενεργοποιήσει εντελώς την ρύθμιση του άρθρου 24 παρ.2 Ν. 2523/1997 και ότι η τελευταία μπορεί να τύχει εφαρμογής στο πεδίο των φορολογικών ποινικών αδικημάτων, κάθε φορά που ο φορολογούμενος αποδέχεται ανεπιφύλακτα την αρχική απόφαση επιβολής προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του, ή την απόφαση που εκδίδεται από την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Γ.Γ.Δ.Ε, μετά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής σ' αυτήν και καταβάλλει στη συνέχεια την χρηματική κύρωση που του έχει επιβληθεί με τους όρους που ορίζει ο Κ.Φ.Δ, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η αποδοχή από τον φορολογούμενο της αρχικής απόφασης επιβολής προστίμου, ή εκείνης που εκδίδεται από την αρμόδια Διεύθυνση της Γ.Γ.Δ.Ε, μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και η εν συνεχεία καταβολή της αντίστοιχης χρηματικής κύρωσης, αποτελούν, κατά κάποιο τρόπο, λειτουργικά ισοδύναμα της καταργηθείσης διοικητικής ή δικαστικής επίλυσης της διαφοράς. Η παραδοχή όμως αυτή είναι μετέωρη, αφού δεν στηρίζεται στο γράμμα του νόμου και ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτή. Η μοναδική διέξοδος για την αντιμετώπιση των όποιων ανεπιδικών αποτελεσμάτων από την μη συμπερίληψη στον Κ.Φ.Δ διάταξης περί διοικητικής ή δικαστικής επίλυσης της διαφοράς, είναι η δια της νομοθετικής οδού άρση των συνεπειών αυτών.

Πέραν της σιωπηρής κατάργησης του άρθρου 24 παρ.2 του Ν 2523/1997, η μη πρόβλεψη οποιασδήποτε διαδικασίας διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού στον Κ.Φ.Δ, επηρεάζει και την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 21 παρ.2 του Ν 2523/1997. Ειδικότερα με το εδάφιο θ της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Ν 3943/2011 (Φ.Ε.Κ τεύχος Α 66/31-3-2011), η παράγραφος 2 του άρθρου 21 του Ν 2523/1997, αντικαταστάθηκε ως εξής : « 2. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 του Ν. 2343/1995 (Φ Ε Κ 211 Α) ή υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και

Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, ως εξής: α) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ανεξάρτητα εάν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στην περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης. ββ) στις περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε, με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών γγ) στην περίπτωση γ της παραγράφου 1 του άρθρου 18, δδ) στην περίπτωση β της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και εε) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. β) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. ή κατά της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στις περιπτώσεις α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών ββ) στην περίπτωση του πρώτου εδαφίου και την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και γγ) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων δεν υπερβαίνει τα δέκα ή δεν υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής: αα) στην περίπτωση α της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και ββ) στην περίπτωση β της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επίσης, αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται

να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη». Η διάταξη αυτή, όπως ισχύει μετά την κατά τα ανωτέρω τροποποίησή της, εφαρμόζεται αναδρομικά ακόμη και επί εγκλημάτων φοροδιαφυγής που έχουν τελεσθεί πριν την ισχύ του Ν 3943/2011, ως περιέχουσα καθαρά διατάξεις δικονομικού περιεχομένου (ολομ. Α.Π 1/2014 Ποιν Χρον. ΞΔ 216). Επομένως, στις περιπτώσεις της παρ. 2, εδάφιο α, υποπεριπτώσεις αα έως εε, και της παρ 2 εδάφιο β, υποπεριπτώσεις αα έως γγ του άρθρου 21 του Ν 2523/1997, οι μηνυτήριες αναφορές από τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται προς τούτο, πρέπει να υποβάλλονται αμέσως μετά την διαπίστωση των αδικημάτων φοροδιαφυγής περί των οποίων πρόκειται, αφού στις υποπεριπτώσεις του πρώτου εδαφίου, τούτο το επιτάσσει ρητά ο νόμος ( άρθρο 3 παρ.2 του Ν 3943/2011), ενώ για τις υποπεριπτώσεις αα έως γγ του δευτέρου εδαφίου, υπό την ισχύ του Κ.Φ.Δ., δεν προβλέπεται πλέον διαδικασία διοικητικής ή δικαστικής επίλυσης της φορολογικής διαφοράς και συνεπώς οι μηνυτήριες αναφορές πρέπει να υποβάλλονται άμεσα .

**Ο Αντεισαγγελέας του Αρείου Πάγου**



**Νικόλαος Παντελής**

**Κοινοποίηση :** α) Υπουργείο Δικαιοσύνης

β) κ. Εισαγγελείς Εφετών του Κράτους και δι' αυτών στους Εισαγγελείς Πρωτοδικών περιφέρειάς τους

Α.Σ.

