

Εγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος αποκρύπτει φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη, όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

[εγκύκλιος ΠΤΔΕ] Πώς διαμορφώνεται το νέο ποινολόγιο της Εφορίας για όσους αποκρύπτουν φορολογητέα εισοδήματα ή περιουσιακά στοιχεία

Φυλάκιση έως 10 χρόνια και πρόστιμα

Βαριές ποινές φυλάκισης άνω των 2 ετών, που μπορεί να φτάσουν και τα 10 χρόνια, αλλά και πρόστιμα-φωτιά αντιμετώπιζουν στο εξής οι επιτιθέοι που θα συλληφθούν να διαπράττουν εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Το ποινολόγιο της Εφορίας, όπως αυτό διαμορφώνεται με τις νέες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που τίθενται σε ισχύ, προβλέπει ότι διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής όποιος αποκρύπτει 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.

Επίσης, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι ποινές φυλάκισης ποικίλουν, ανάλογα με το ύψος του φόρου που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυβεί ή τη συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Θα πρέπει βέβαια να αναφερθεί ότι και κατά το παρελθόν ίσχυαν ακόμη πιο αυστηρές ποινές και πρόστιμα, χωρίς ωστόσο να φέρουν το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα και να καταστεί δυνατός ο περιορισμός της φοροδιαφυγής, λόγος για τον οποίο άλλωστε και είχαν στην πορεία περιοριστεί και μειωθεί με τη δικαιολογία ότι η αυστηροποίηση των μέτρων δεν φέρνει κατ' ανάγκη και έσοδα στα δημόσια ταμεία ακόμη κι αν οι παραβάτες οδηγούνται στη φυλακή.

Σε κάθε περίπτωση το «σκηνικό» έχει αλλάξει και η Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων φέρεται αποφασισμένη να προχωρήσει στο σχέδιο που έχει εκπονήσει για την επίτευξη των μνημονιακών στόχων, όσον αφορά τη σύλληψη της φοροδια-

φυγής και φοροαποφυγής και την ενίσχυση των δημόσιων εισπράσεων.

Στο πλαίσιο αυτό κοινοποιήσε χθες, με την υπ' αριθμ. Π.Ο.Λ. 1142/15.9.2016 εγκύκλιό της ορισμένες διατάξεις του νέου Κεφαλαίου Δωδέκατου «Εγκλήματα Φοροδιαφυγής- Ποινικές Κυρώσεις» (άρθρα 66-71) του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), όπως αυτό προστέθηκε στον ΚΦΔ, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/17.10.2015), δίνοντας τις κατωτέρω διευκρινίσεις:

1 Κατάργηση αδικημάτων φοροδιαφυγής του ν. 2523/1997 (άρθρο 71 του ΚΦΔ)
Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997 καταργούνται.

Επισημαίνεται ότι με τις παραπάνω καταργηθείσες διατάξεις οριζόντια τα αδικήματα της φοροδιαφυγής (άρθρα 17-19), οι αυτουργοί, συνεργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής (άρθρο 20), καθώς και, μεταξύ άλλων, τα σχετικά με την ποινική δίωξη, την παραγραφή και την προβλεπόμενη διαδικασία για την υποβολή των μνηυπίων αναφορών προς τις αρμόδιες Εισαγγελικές Αρχές (άρθρο 21).

Περαιτέρω, με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 71 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17-21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες διατάξεις των νέων άρθρων 66 έως 70 του ΚΦΔ.

2 Εγκλήματα φοροδιαφυγής (άρθρο 66 του ΚΦΔ)
Α. Εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους, τέλη και εισφορές

i. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής στον φόρο εισοδήματος, στον ενιαίο φόρο ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή στον ειδικό φόρο ακινήτων (ΕΦΑ) διαπράττει όποιος με



πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή των παραπάνω φόρων, 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.

Τα ως άνω εγκλήματα φοροδιαφυγής τιμωρούνται, ανά είδος φόρου, ως εξής:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον 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 (περ. α της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και
- με ποινή κάθειρξης, εφόσον, κατά τα ως άνω, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ. 4 του ως άνω άρθρου).

ii. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής στον φόρο προστιθέμενης αξίας, στον φόρο κύκλου εργασιών, στον φόρο ασφαλιστών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές διαπράττει όποιος με πρόθεση, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών, δεν

αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμπληφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς τους παραπάνω φόρους, τέλη ή εισφορές, 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 συμπληφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές.

Συγκεκριμένα, το έγκλημα φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ τιμωρείται:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επιστροφή ή συμπληφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ (υποπερ. αα της παρ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και
- με ποινή κάθειρξης, εφόσον, κατά τις ως άνω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του ΚΦΔ).

iii. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής στον φόρο πλοίων διαπράττει όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο φόρο πλοίων και τιμωρείται:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον, κατά τις ως άνω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, (υποπερ. ββ της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και
- με ποινή κάθειρξης, εφόσον, κατά τις ως άνω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (παρ. 4 του ίδιου ως άνω άρθρου).

iv. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων

προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς, σύμφωνα με τα ανωτέρω και κατά περίπτωση, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (υποπερ. ββ της παρ. β της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και

- με ποινή κάθειρξης εφόσον, κατά τις ανωτέρω ίδιες προϋποθέσεις, το ποσό του φόρου, τέλους ή εισφοράς, υπερβαίνει τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του ΚΦΔ).

iii. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής στον φόρο πλοίων διαπράττει όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο φόρο πλοίων και τιμωρείται:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) ετών, εφόσον, κατά τις ως άνω προϋποθέσεις, το εν λόγω ποσό φόρου υπερβαίνει, ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, (υποπερ. ββ της παρ. 3 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και
- με ποινή κάθειρξης, εφόσον, κατά τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, το εν λόγω ποσό φόρου υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ (παρ. 4 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και

v. Εγκλήματα φοροδιαφυγής για περιπτώσεις έκδοσης, αποδοχής, φορολογικών στοιχείων

και για τη νόθευση φορολογικών στοιχείων

i. Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το εάν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου.

Τα ως άνω εγκλήματα τιμωρούνται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών (ανεξαρτήτως της αναγραφόμενης αξίας συναλλαγής).

ii. Ειδικά, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής.

Τα παραπάνω εγκλήματα τιμωρούνται:

- με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ, (περ. α του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ) και
- με ποινή κάθειρξης έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ (περ. β του β' εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ).

Αναφορικά με τις παραπάνω περιπτώσεις, επισημαίνεται ότι η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η νόθευση τέτοιων στοιχείων τιμωρείται σύμφωνα με τις ανωτέρω διακρίσεις και ανεξάρτητα από τη διαφυγή ή μη της πληρωμής φόρου, εκτός εάν τα στοιχεία αυτά χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, με αποτέλεσμα στις περιπτώσεις αυτές ο δράστης να τιμωρείται μόνο για την τέλεση εγκλήματος φοροδιαφυγής των περιπτώσεων 1 έως 4 ως αυτουργός ή συμμετοχος (σχετ. το πρώτο εδάφ. της παρ. 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ και το τρίτο εδάφιο της παρ. 5 του ίδιου άρθρου).

Εν προκειμένω και όσον αφο-

και γι' αυτούς που εκδίδουν ή αποδέχονται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια

- φωτιά για εγκλήματα φοροδιαφυγής

ρά τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ, σημειώνεται ότι η τέλεση του εγκλήματος φοροδιαφυγής τιμωρείται με κριτήριο τη συμπλήρωση ή μη του οριζόμενου, για κάθε φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, ορίου ως προς τους κατά περίπτωση καταλογιζόμενους φόρους, τέλη ή εισφορές, συνεπεία των προαναφερόμενων πράξεων (δηλ. της κατά τα ως άνω έκδοσης ή λήψης κ.λπ. φορολογικών στοιχείων).

Επισημαίνεται ότι στα επόμενα εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 66 του ΚΦΔ δίδονται οι ορισμοί του πλαστού, εικονικού και ανακριβούς φορολογικού στοιχείου (όπως και ειδικές περιπτώσεις εξαιρέσεως από την έννοια του εικονικού), ενώ με το προτελευταίο εδάφιο της ως άνω παραγράφου ορίζεται ότι δεν θεωρείται εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό απ' αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο.

Τέλος, με την παρ. 6 του άρθρου 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι οι ως άνω ποινές εξαρτώνται από το ύψος του φόρου που αποκρύφτηκε ή δεν αποδόθηκε, καθώς και από τη διάρκεια της απόκρυψης ή μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακρίσεως και επίσης ότι συνιστά επιβαρυντική περίπτωση για τον δράστη η μεταχείριση ιδιαίτερων τεχνασμάτων.

3 Αυτουργοί, συνεργοί, συμμέτοχοι (άρθρο 67 του ΚΦΔ)

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 67 του ΚΦΔ προσδιορίζονται τα πρόσωπα που θεωρούνται αυτουργοί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες, ανάλογα με τη νομική μορφή αυτών, κατά περίπτωση και με βάση την ιδιότητα που αυτοί κατείχαν, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συνέτελεσαν στην τέλεση των εν λόγω εγκλημάτων.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού θεμελιώνεται η ποινική ευθύνη του άμεσου συνεργού για τον εν γνώσει υπογράφοντα ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος ή για όποιον με

οποιοδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων, ενώ με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι ως αυτουργοί ή συμμέτοχοι των εγκλημάτων φοροδιαφυγής θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1.

4 Ποινική δίωξη, παράγραφος, αρμόδιο δικαστήριο, παράσταση πολιτικής αγωγής, μάρτυρες, υποχρεώσεις των οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης (άρθρο 68 του ΚΦΔ)

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 68 του ΚΦΔ ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι εάν συντρέχει περίπτωση τέλεσης ή απόπειρας τέλεσης εγκλήματος φοροδιαφυγής υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά αμελλήτι, η δε ποινική δίωξη ασκείται αυτεπαγγέλτως.

Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55Α του ΚΦΔ, όπως αυτό προστέθηκε στον ΚΦΔ με την παρ. 5 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, μεταξύ άλλων, προβλέπεται ότι η διαπίστωση της συνδρομής του εγκλήματος φοροδιαφυγής, γίνεται με βάση την οριστική πράξη του διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Επίσης, με την παράγραφο 2 του άρθρου 68 του ΚΦΔ προσδιορίζεται ως χρόνος έναρξης παραγραφής των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, η τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας άσκησης της.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 68 του ΚΦΔ τίθεται ρητή πρόβλεψη για τον μη επηρεασμό της ποινικής διαδικασίας από την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και την άσκηση προσφυγής στο αρμόδιο δικαστήριο, ενώ περαιτέρω καθορίζεται το πλαίσιο επίδρασης της διοικητικής στην ποινική δίκη, η οποία, δυνάμει, μπορεί να αναστέλλεται μέχρι την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου.

Συνεπώς, η μηνυτήρια ανα-

5 Περιπτώσεις διαπίστωσης αδικημάτων φοροδιαφυγής που τελέστηκαν έως 31-12-2013 (σχετ. η με αριθ. 4/2015 γνωμοδότηση του εισαγγελέα του Αρείου Πάγου).

Με την αριθ.4/2015 γνωμοδότηση του εισαγγελέα του Αρείου Πάγου (αναρτημένη στην ηλεκτρονική διεύθυνση www.ei-sap.gr), μεταξύ άλλων, διατυπώνεται στο πλαίσιο μιας επιτρεπτής διασταλτικής ερμηνείας η άποψη ότι και μετά την κατάργηση της διαδικασίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, η ρύθμιση του άρθρου 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997 δεν έχει απενεργοποιηθεί εντελώς, τουλάχιστον επί υποθέσεων αδικημάτων φοροδιαφυγής (άρθρα 17, 18 και 19 του Ν. 2523/1997) που έχουν τελεστεί μέχρι 31-12-2013 και ότι η τελευταία μπορεί να τύχει εφαρμογής στο πεδίο των φορολογικών εγκλημάτων, ακόμα και όταν αυτά διαπιστώνονται ή οριστικοποιούνται μετά την 1η-1-2014.

Συνεπώς, σε διευκρίνιση των ανωτέρω, κάθε φορά που ο φορολογούμενος αποδέχεται ανεπιφύλακτα την αρχική απόφαση επιβολής φόρου ή προστίμου που εκδίδεται σε βάρος του με οποιαδήποτε σήμερα προβλεπόμενη διαδικασία, τα όργανα της φορολογικής διοίκησης, σε εφαρμογή της παραπάνω γνωμοδότησης του εισαγγελέα του Αρείου Πάγου και των τιθέντων σε αυτήν προϋποθέσεων (χρόνος τέλεσης του αδικήματος μέχρι 31-12-2013), θα υποβάλλουν μηνυτήριες αναφορές μόνο στις περιπτώσεις που η οικεία οφειλή δεν καταβληθεί από τον φορολογούμενο μέσα στην προβλεπόμενη από τον ΚΦΔ προθεσμία.

Στις συγκεκριμένες ως άνω περιπτώσεις που ο φορολογούμενος υποβάλλει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), η μηνυτήρια αναφορά θα υποβάλλεται αμελλήτι, αμέσως δηλαδή μετά την άσκηση της

ενδικοφανούς προσφυγής και πάντως αμέσως μετά την παρέλευση της νόμιμης προθεσμίας άσκησης της, σε περίπτωση μη άσκησης αυτής.

Στο πλαίσιο αυτό και ανεξάρτητα από την υποχρέωση για αμελλήτι υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στις εν λόγω περιπτώσεις, λαμβάνοντας υπόψη την κατάργηση του διοικητικού συμβιβασμού και την ισχύ με τον ΚΦΔ της ειδικής διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπόθεση θεωρείται ότι περατώνεται οριστικά για τη Φορολογική Διοίκηση εφόσον ο φορολογούμενος εξοφλήσει τη συνολική οφειλή του, όπως αυτή θα προκύψει μετά την ολοκλήρωση του σταδίου ενώπιον της ΔΕΔ και παρέλθει άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, ακολουθεί πίνακας με παραδείγματα.

Έστω ότι η πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου κοινοποιείται στον φορολογούμενο την 30ή/5/2016, τότε την 30ή/6/2016 υπάρχουν οι εξής περιπτώσεις:

	ΑΣΚΗΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ	ΥΠΟΒΟΛΗ ΜΗΝΥΤΗΡΙΑΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ
1	OXI	NAI	OXI
2	NAI	OXI	NAI
3	NAI	NAI	NAI

Σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμελλήτι μετά την άσκηση αυτής.

φορά από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης υποβάλλεται ανεξάρτητα από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ΚΦΔ ή από την άσκηση προσφυγής ενώπιον του Διοικητικού Δικαστηρίου ή από την καταβολή εκ μέρους του φορολογούμενου μέρους ή του συνόλου της οικείας οφειλής.

Με την παράγραφο 4 του ως άνω άρθρου καθορίζεται το αρμόδιο δικαστήριο για την εκδίκαση των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής, με κριτήριο την έδρα της αρμόδιας για τη φορολόγηση ΔΟΥ (ΔΟΥ υποβολής της δήλωσης).

Με την παράγραφο 5 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικός ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα εγκλήματα του παρόντος νόμου και ότι η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ. 2711/1953 (Α'323) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Επίσης, σε περίπτωση που η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπείται στην ποι-

νική δίκη και από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.

Σε εφαρμογή των ανωτέρω, για τη διασφάλιση του δημόσιου συμφέροντος σε υποθέσεις φοροδιαφυγής στις οποίες τα τελούμενα εγκλήματα τιμωρούνται ως πλημμελήματα (ήτοι με ποινή φυλάκισης) και κρίνονται ως σοβαρές με βάση, μεταξύ άλλων, και το ύψος της διαφοράς, επιβάλλεται η προβολή των αξιώσεων του Δημοσίου από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή από τον αρμόδιο υπάλληλο κατόπιν εντολής του προϊσταμένου της αρμόδιας αρχής προκειμένου να εκπροσωπηθεί το Δημόσιο σε παράσταση πολιτικής αγωγής.

Στις περιπτώσεις αυτές θα ζητείται από το δικαστήριο να επιδικάζεται σε βάρος του δράστη και υπέρ του Δημοσίου ένα εύλογο ποσό ως χρηματική ικανοποίηση από την ηθική βλάβη που υπέστη το Δημόσιο (ενδεικτικώς, η αξίωση χρηματικής ικανοποίησης του Δημοσίου μπορεί να εκκινεί από το 1/10

του ύψους της φορολογικής διαφοράς, ανάλογα με την περίπτωση), λόγω της προσβολής του κύρους του από τη συμπεριφορά του φορολογούμενου (σχετ. και το με αρ. πρωτ. ΔΝΥΑ1168770/ΕΞ2012/6.12.2012 έγγραφο).

Περαιτέρω, σε περίπτωση που διαπιστώνονται από τον ίδιο φορολογικό έλεγχο εγκλήματα φοροδιαφυγής κακουρηγηματικής φύσης (τιμωρόμενα με ποινή κάθειρξης), η μηνυτήρια αναφορά θα υποβάλλεται χωριστά για καθένα από αυτά, ενώ στις περιπτώσεις διαπίστωσης εγκλημάτων φοροδιαφυγής πλημμεληματικής φύσης, αρκεί η υποβολή μίας μηνυτήριας αναφοράς για όλα τα διαπιστωθέντα πλημμελήματα, ανά είδος φόρου, τέλους, εισφοράς ή προστίμου, ή με βάση τις διαπιστούμενες από τον φορολογικό έλεγχο πράξεις.

6 Λοιπές επισημάνσεις

Με την επιφύλαξη των όσων προαναφέρθηκαν, οι διατάξεις των άρθρων 55Α και 68 του ΚΦΔ, αναφορικά με τις περιπτώσεις

φοροδιαφυγής που διαπιστώνονται εφεξής και τιμωρούνται πλέον κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, ως οικονομικές διατάξεις, εφαρμόζονται αναδρομικά.

Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής.

Τέλος, για την αποφυγή της άσκοπης διακίνησης αλληλογραφίας, δεν θα κοινοποιούνται στη Διεύθυνση Ελέγχων τα σώματα των υποβαλλόμενων στον αρμόδιο εισαγγελέα μηνυτήριων αναφορών, ούτε τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα, ενώ για την καταχώρηση των στοιχείων μηνυτήριων αναφορών, ισχύουν τα οριζόμενα στο ΔΕΛ Β 1109213/ΕΞ2016/18.7.2016 έγγραφό μας.

[SID:10526662]