



# Λογιστική Φορολογική Ενημέρωση



Πανελλήνια Ομοσπονδία Φοροτεχνικών Ελευθέρων Επαγγελματιών  
Περιοδική Ενημερωτική Έκδοση σε Λογιστικά & Φοροτεχνικά θέματα

• Αριθμός Φύλλου 194 • 27 Αυγούστου 2014

Ιουλιανού 42-46, 10 434, Αθήνα Τηλ.: 210 82 53 445 Fax: 210 82 53 446 e-mail: pofee@otenet.gr web site: www.pofee.gr

## ::: επιγραμματικά:::

- Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 256/2014

Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγής ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ΚΦΔ, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών

## Φορολογικά | Οικονομικά

Αριθμ. πρωτ.: ΔΠΕΙΣ Α 1116352 ΕΞ 2014/13.8.2014  
Συμπλήρωση της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ Α 1120401 ΕΞ 2013 Α.Υ.Ο (ΦΕΚ Β 1867) «Καθορισμός προϋποθέσεων και διαδικασίας για την εξαίρεση από τον αυτεπάγγελτο συμψηφισμό χρηματικών απαιτήσεων οφειλετών έναντι του Δημοσίου με βεβαιωμένα αλλά μη ληξιπρόθεσμα χρέη αυτών προς το Δημόσιο».

Στην Α.Υ.Ο. ΔΠΕΙΣ Α 1120401 ΕΞ 2013/30.7.2013 (Β 1867) προστίθεται παράγραφος 3 ως εξής:

«3. Χρηματικές απαιτήσεις οφειλετών έναντι του Δημοσίου εξαιρούνται από τον αυτεπάγγελτο συμψηφισμό με βεβαιωμένες μη ληξιπρόθεσμες οφειλές αυτών που έχουν προκύψει από την εκκαθάριση του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων (Ε.Ν.Φ.Ι.Α.) έτους 2014.

Η ανωτέρω εξαίρεση παρέχεται μέχρι και την 30-9-2014.»

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 13 Αυγούστου 2014

Η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

**Προβληθείτε εδώ**  
ενημέρωση →  
Αν ενδιαφέρεστε να προβείτε με διορθωτική καταχώρηση της απειρήσει σας, παρακαλούμε επικοινωνήστε στο 210 8253445 ή στο e-mail: pofee@otenet.gr

# Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 256/2014

Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ΚΦΔ, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών

Ενόψει, του άρθρου 9 του Συντάγματος, που θεσπίζει το άσυλο της κατοικίας και δεν επιτρέπει την έρευνα σε αυτήν παρά μόνον όταν υπάρχει ρητή νομοθετική πρόβλεψη και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής αρχής, είναι επιτρεπτή και υπό ποιες προϋποθέσεις η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοίκησης στην κατοικία φορολογουμένου, για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων και ερευνών, βάσει των διατάξεων των άρθρων 25 και 40 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α170), όπως ισχύουν σήμερα;

Επί του ως: άνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ι. Α. Στο άρθρο 9 του ισχύοντος Συντάγματος ορίζονται τα εξής:

«1. Η κατοικία του καθενός είναι άσυλο. Η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή του ατόμου είναι απαραβίαστη. Καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνο όταν και όπως ορίζει ο νόμος και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας. 2. Οι παραβάτες της προηγούμενης διάταξης τιμωρούνται για παραβίαση του οικιακού ασύλου και για κατάχρηση εξουσίας και υποχρεούνται σε πλήρη αποζημίωση του παθόντος, όπως νόμος ορίζει».

Β. Στο άρθρο 8 του ν.δ. 53/1974 «Περί κυρώσεως της εν Ρώμη την 4ην Νοεμβρίου 1950 "υπογραφείσης Συμβάσεως "δια την προάσπισιν των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών ως και του Προσθέτου εις αυτήν Πρωτοκόλλου των Παρισίων της 20ης Μαρτίου 1952», προβλέπονται τα εξής:

«1. Παν πρόσωπον δικαιούται εις τον σεβασμόν της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής του, της κατοικίας του και της αλληλογραφίας του. 2. Δεν επιτρέπεται να υπάρξη επέμβασις δημοσίας αρχής εν τη ασκήσει του δικαιώματος τούτου, εκτός εάν η επέμβασις αυτή προβλέπεται υπό του νόμου και αποτελεί μέτρον το οποίον, εις μίαν δημοκρατικήν κοινωνίαν, είναι αναγκαίον δια την εθνικήν ασφάλειαν, την δημόσιον ασφάλειαν, την οικονομικήν ευημερίαν, της χώρας, την προάσπισιν της τάξεως και την πρόληψιν ποινικών παραβάσεων την προστασίαν της υγείας ή της ηθικής, ή την προστασίαν των δικαιωμάτων και ελευθεριών άλλων»,.....

Γ. Εξ άλλου, στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' ΦΕΚ) όπως ισχύει σήμερα, και διη στο Κεφάλαιο Έβδομο («ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΕΛΕΓΧΟΙ»), ρυθμίζονται τα θέματα της διενέργειας φορολογικών ελέγχων από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

1. Στο άρθρο 23 του εν λόγω Κώδικα, υπό τον τίτλο «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» ορίζονται τα εξής:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποίησεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος .... είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α)...β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφαση του να ορίζει λεπτομέρειες για τη ν εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης»,

2. Περαιτέρω, στο άρθρο 25 του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να είναι «πλήρης» ή «μερικός» (άρθρο 25§1 στ' του ΚΦΔ),

«1 Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φο-

ρολογική 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: (σημείωση: στη συνέχεια, υπό τα στοιχεία α' έως και στ', παρατίθενται τα στοιχεία, τα οποία πρέπει, να περιλαμβάνει η εντολή) 2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας τον και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. 3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις τον φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωση του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιου φορολογικού ελέγχου και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα...6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης...7... 8. Ο αρμόδιος υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης μπορεί, οποτεδήποτε, εφόσον το κρίνει απαραίτητο, να ζητήσει τη συνδρομή των οργάνων της Ελληνικής Αστυνομίας για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και τα όργανα της Ελληνικής Αστυνομίας υποχρεούνται να παρέχουν αυτή τη συνδρομή, κατά το χρόνο και στον τόπο που ζητείται»,

Δ. Στο Κεφάλαιο Ένατο («ΕΙΣΠΡΑΞΗ») του ΚΦΔ, όπως ισχύει, ρυθμίζονται τα θέματα της εισπράξεως των φόρων. Ειδικότερα, στα άρθρα 40, 46, 47 και 48, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 40 (Αρμόδια Όργανα): «1. Η εισπράξη των φόρων και των λοιπών εσόδων τον Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, συμπεριλαμβανομένης της αναγκαστικής εκτέλεσης και της λήψης διαφωτιστικών μέτρων, ανήκει στην αρμοδιότητα του

## Φορολογικά | Οικονομικά

## Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 256/2014

Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ΚΦΔ, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών

Γενικού Γραμματέα. 2.. 3. Ο Γενικός Γραμματέας ή τα νομίμως εξουσιοδοτημένα όργανα της Φορολογικής Διοικήσεως έχουν το δικαίωμα να προβαίνουν σε κάθε δικαστική ή οποιαδήποτε άλλη νόμιμη ενέργεια που αποσκοπεί, άμεσα ή έμμεσα, στην είσπραξη φόρων και λοιπών εσόδων, περιλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, της κατάθεσης αίτησης πτώχευσης του οφειλέτη του Δημοσίου της άσκησης αγωγής διάρρηξης. Κατά την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου ισχύει αναλόγως η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Κώδικα».

Άρθρο 46: «1. Η Φορολογική Διοίκηση, προκειμένου να διασφαλίζει την είσπραξη φόρων, μπορεί σε επείγουσες περιπτώσεις ή για να αποτραπεί επικείμενος κίνδυνος για την είσπραξη των φόρων, να προβαίνει με βάση τον εκτελεστό τίτλο του άρθρου 45 του Κώδικα πριν τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της οφειλής και χωρίς δικαστική απόφαση στην επιβολή συντηρητικής κατάσχεσης κινητών, ακινήτων, εμπραγμάτων δικαιωμάτων σε αυτά, απαιτήσεων και γενικά όλων των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη του Δημοσίου είτε βρίσκονται στα χέρια του είτε στα χέρια τρίτου. Η συντηρητική κατάσχεση τρέπεται αυτοδίκαια σε αναγκαστική με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας καταβολής της οφειλής και έχει τις συνέπειες της αναγκαστικής κατάσχεσης από το χρόνο της εγγραφής της. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται αναλογικά τα άρθρα 707-723 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, εξαιρουμένων των άρθρων 715 παρ.5 και 722 του ανωτέρω Κώδικα, 2. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1, να προβαίνει στη λήψη των προβλεπόμενων στον Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ασφαλιστικών μέτρων με βάση τον εκτελεστό τίτλο αλλά και πριν από την απόκτηση εκτελεστού τίτλου, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 691 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας. 3. Τα μέτρα της προηγούμενης παραγράφου διατάσσονται από τον Πρόεδρο του Διοικητικού Πρωτοδικείου της έδρας του οργάνου της Φορολογικής Διοικήσεως χωρίς να απαιτείται προηγούμενη κλήτευση του φορολογουμένου. 4. Με τις ίδιες προϋποθέσεις μπορεί να εγγραφεί υποθήκη για κάθε φόρο και λοιπά έσοδα του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα 5. Εφόσον η Φορολογική Διοίκηση διαπιστώνει παραβάσεις φοροδιαφυγής μπορεί, βάσει ειδικής έκθεσης (Προφανώς, έχει παραλειφθεί εκ παραδρομής

η παράθεση του συνδέσμου «και» μετά τη λέξη «Δημοσίου») ελέγχου, να επιβάλλει σε βάρος του παραβάτη προληπτικά ή διασφαλιστικά του δημοσίου συμφέροντος μέτρα άμεσου και επείγοντος χαρακτήρα Ειδικότερα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να μην παραλαμβάνει και να μην χορηγεί έγγραφα που απαιτούνται για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή δεσμεύεται το πνήντα τοις εκατό (50%) των καταθέσεων, των πάσης φύσεως λογαριασμών και παρακαταθηκών και του περιεχομένου των θυριδών του παραβάτη, το μη χρηματικό περιεχόμενο θυριδών και οι μη χρηματικές παρακαταθήκες, δεσμεύονται το σύνολο τους. 6. ..(σημείωση: Στην παράγραφο 6 προσδιορίζονται τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα διασφαλιστικά μέτρα της προηγούμενης παραγράφου και ρυθμίζονται τα θέματα της χρονικής διάρκειας ισχύος και της άρσεως των μέτρων και οι περιπτώσεις μη επιβολής τους)... 7. Τα μέτρα της παρ. 5 δεν εμποδίζουν τη δυνατότητα της Φορολογικής Διοικήσεως να ικανοποιεί τις απαιτήσεις της από τα δεσμευθέντα περιουσιακά στοιχεία, με αναγκαστική εκτέλεση σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις».

Άρθρο 47 (Ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής/υπερμερίας): «1. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου ή στην πράξη επιβολής τόκων ή προστίμων ή στην πράξη εκκαθάρισης του φόρου μετά την έκδοση οριστικής δικαστικής απόφασης μέχρι την προβλεπόμενη σε αυτά ημερομηνία πληρωμής η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του που δεν έχουν καταβληθεί εντός των νομίμων προθεσμιών πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στα επόμενα άρθρα του Κώδικα. 2. Σε περίπτωση μη καταβολής των ποσών που αναφέρονται στην ατομική ειδοποίηση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί στη λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης σύμφωνα με όσα ορίζονται στον Κώδικα μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών. Δεν απαιτείται η κοινοποίηση της ειδοποίησης για την επιβολή κατάσχεσης στις περιπτώσεις κατάσχεσης χρηματικών ποσών ή απαιτήσεων στα χέρια του φορολογουμένου ή τρίτου,

3. Στην ατομική ειδοποίηση αναφέρονται: α) η) ο όρος ότι εφόσον ο φορολογούμενος δεν προβεί σε εξόφληση εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της ατομικής ειδοποίησης, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε διαδικασία αναγκαστικής είσπραξης των ποσών που αναφέρονται σε αυτή, εκτός εάν ο φορολογούμενος υπαχθεί σε πρόγραμμα ρύθμισης οφειλών εντός τριάντα (30) ημερών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του Κώδικα...4...5...».

Άρθρο 48 (Αναγκαστική εκτέλεση): «1. Εξαιρουμένων των θεμάτων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τον παρόντα Κώδικα,, η αναγκαστική είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στα πεδία εφαρμογής του Κώδικα διενεργείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν.δ. 356/1974 Περί Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων. 2.... 3. Όπου στον Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων γίνεται αναφορά στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ, στον Διευθυντή του Δημοσίου Ταμείου ή γενικότερα σε άλλο αρμόδιο όργανο νοείται στο εξής ο Γενικός Γραμματέας. 4...».

II. 1. Εκ των προπαρατεθεισών διατάξεων συνάγονται, κατ' αρχήν, τα εξής:

Το άρθρο 9 του Συντάγματος θεσπίζει το άσυλο της κατοικίας και το απαραβίαστο της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής, περαιτέρω δε, προβλέπει ποινικές κυρώσεις κατά των παραβατών του οικιακού άσυλλου [άρθρα 239 και 251 του Ποινικού Κώδικα] και ευθύνη τους προς αποζημίωση του παθόντος. Το Σύνταγμα, με το άρθρο 9, κατοχυρώνει την «κατοικία» ως πραγματική κατάσταση και όχι με τη νομική της σημασία. Η «κατοικία» στο άρθρο αυτό ορίζεται ως ο φυσικός, ιδιωτικός χώρος τον οποίο κάθε άνθρωπος έχει ορίσει γενικά ως, μη προσιτό στους τρίτους, χώρο διαβίωσης και εργασίας του, και στον οποίο η είσοδος είναι επιτρεπτή μόνον κατόπιν συναινέσεως του. Δεν προστατεύεται συνεπώς η κατοικία αυτή καθαυτή, αλλά ένας συγκεκριμένος χώρος όπου ανεμπόδιστα το άτομο αναπτύσσει την προσωπικότητά του. Επομένως, «κατοικία», κατά το άρθρο 9 του Συντάγματος, θεωρείται κάθε κατάλυμα, κάθε χώρος που χρησιμοποιείται για διαβίωση, για διαμονή ή ακόμα για εργασία και δεν είναι προσιτός σε όλους, στην έννοια δε αυτής εμπίπτει, τόσο η αμιγής, όσον και η μικτή κατοικία,



## Φορολογικά | Οικονομικά

## Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 256/2014

Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ΚΦΔ, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών

τουτέστιν η χρησιμοποιούμενη και ως έδρα της επαγγελματικής δραστηριότητας.

Ενώ για το απαραβίαστο της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής το άρθρο 9 Σ. δεν θέτει κανένα περιορισμό, εντούτοις για το δικαίωμα εκ του ασύλου της κατοικίας προβλέπει περιορισμούς με τη δυνατότητα εισόδου και κατ' οίκον έρευνας υπό τις εξής προϋποθέσεις: (α)

Της ρητής νομοθετικής προβλέψεως και ρυθμίσεως της, υπό την έννοια ότι ο νόμος οφείλει να προβλέπει κατά τρόπο γενικό και αφηρημένο, αλλά και σαφή και ορισμένο, τον σκοπό, τη διαδικασία και τα εντεταλμένα για τη διεξαγωγή της όργανα, (β) Της παρουσίας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας, τουτέστιν δικαστικού λειτουργού κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 87-91 του Συντάγματος.

Εξάλλου, επιτρεπτή τυχάνει η έρευνα στην κατοικία, εφόσον αποσκοπεί στην εκ μέρους οργάνων της δημόσιας εξουσίας αναζήτηση προσώπων ή πραγμάτων ή στην πρόληψη ή αποτροπή εγκλήματος ή δημόσιου κινδύνου (πυρκαϊά, πλημμύρα, κίνδυνος ζωής ή βλάβης της υγείας κλπ), ανεξάρτητα από την συγκατάθεση ή μη του κατόχου της κατοικίας, η οποία, άλλωστε, εφόσον είναι ad hoc, συνειδητή και πλήρης, αίρει τον χαρακτήρα τυχόν παράνομης εισόδου στην κατοικία.(3). Σημειώνεται ότι, προκειμένου για είσοδο, έρευνα και φορολογικό έλεγχο σε αμιγώς επαγγελματική εγκατάσταση του ελεγχόμενου, δεν απαιτείται ούτε εισαγγελική εντολή (άδεια), καθόσον στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 ΚΦΔ γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ εγκατάστασης και κατοικίας, της εισαγγελικής εντολής προβλεπομένης μόνο για είσοδο στην κατοικία. Αλλωστε, από τη μέχρι τούδε πάγια νομολογία (επί του άρθρου 36 παρ. 1 Κ.Β.Σ. κ.α.), δεν έχουν καταγραφεί αιτιάσεις αντισυνταγματικότητας για τη διεξαγωγή ελέγχου στην επαγγελματική εγκατάσταση χωρίς εισαγγελική άδεια ή την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής αρχής (απεναντίας, βλ ΣτΕ 532/2013). Επί του τελευταίου ζητήματος μειοψήφισε η Νομικός Σύμβουλος Γαρυφαλλιά Σκιάνη, η οποία διατύπωσε την άποψη ότι η παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας απαιτείται ανεξαρτήτως της συναισέσεως του κατόχου της κατοικίας, δεδομένου ότι ο όρος «πάντοτε» έχει τεθεί προς αποφυγή εν-

δεχόμενης ακυρότητας της διαδικασίας σε περίπτωση αμφισβήτησεως περί την ύπαρξη της συναισέσεως.

Το προπαρατεθέν άρθρο 8 της Ε.Σ.Δ.Α., στη διάταξη της παραγράφου 1 κατοχυρώνει, μεταξύ άλλων, και το άσυλο της κατοικίας. Οι περιορισμοί του δικαιώματος αυτού προβλέπονται στη δεύτερη παράγραφο του ίδιου άρθρου και είναι ευρύτεροι από τους αντίστοιχους περιορισμούς του άρθρου 9 του Συντάγματος. Η εν λόγω διάταξη αναφέρεται γενικά στις επεμβάσεις των δημοσίων αρχών στην άσκηση των κατοχυρωμένων στην πρώτη παράγραφο δικαιωμάτων, μεταξύ των οποίων εντάσσεται και το δικαίωμα έκτου ασύλου της κατοικίας. Στις επεμβάσεις συμπεριλαμβάνεται η έρευνα αλλά και η απλή είσοδος στην κατοικία, εφόσον προβλέπεται με σχετικό νόμο. Η ως άνω διάταξη της Ε.Σ.Δ.Α., η οποία έχει υπερσυνταγματική ισχύ και κατισχύει των κοινών νόμων, (άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος) κατοχυρώνει μεν την κάθε είδους είσοδο στην κατοικία, χωρίς, όμως, να αξιώνει και την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής αρχής. Σημειώνεται ότι το άσυλο της κατοικίας κατοχυρώνει και το Διεθνές Σύμφωνο περί των Ατομικών και Πολιτικών Δικαιωμάτων του 1966 του Ο.Η.Ε, στο άρθρο 17, το οποίο περιλαμβάνει μόνον την προστασία κάθε προσώπου από αυθαίρετη και παράνομη επέμβαση στην κατοικία του, αναγνωρίζοντας, συγχρόνως, στο πρόσωπο αυτό σχετικό δικαίωμα.

2. Περαιτέρω, όμως, επί της ερμηνείας των ως άνω διατάξεων, διατυπώθηκαν οι εξής τρεις (3) γνώμες:

Α. Η πρώτη (Α) γνώμη, του Προεδρεύοντος του Τμήματος Αλεξάνδρου Καραγιάννη, Αντιπροέδρου ΝΣΚ και των μελών Ιωάννας Καραγιαννοπούλου, Θεόδωρου Ψυχογιού, Παναγιώτη Σπανού, Γεωργίου Κανελλόπουλου, Κωνσταντίνου Χαραλαμπίδη, Νικολάου Δασκαλαντωνάκη, Κωνσταντίνου Κατσούλα, Ελένης Σβολοπούλου, Αλεξάνδρου Ροϊλού, Ευστρατίου Συνοικη και Χριστίνας Διβάνη, Νομικών Συμβούλων του Κράτους (ψηφοί 12), δέχθηκε τα εξής:

α. Παρά την απόλυτη και αδιάσπικτη διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 9§1 εδ. τρίτο του Συντάγματος, γίνεται δεκτόν ότι η προβλεπόμενη σε αυτήν προστασία του ασύλου αφορά

μόνον στην κατ' οίκον έρευνα, που αποσκοπεί στη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων για την διαπίσθηση του δράστη και, εν γένει, στην πρόληψη ή καταστολή ενεργειών που συνιστούν ποινικά αδικήματα (βλ άρθρο 253 ΚΠοινΔ). Αντιθέτως, κατά την κρατούσα και ορθότερα άποψη, γίνεται δεκτό ότι λιγότερο επαχθείς περιορισμοί, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για τον έλεγχο της τηρήσεως των νόμων, δεν εμπόδισαν στην υποχρέωση της παρουσίας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας για την διενέργεια κατ' οίκον έρευνας. Πρόκειται για τους ελέγχους και τις επιθεωρήσεις που διενεργούνται με σκοπό την άσκηση εποπτείας και ελέγχου στα πλαίσια της υγειονομικής, εργατικής, οικονομικής-επαγγελματικής και φορολογικής νομοθεσίας.(4). Γνωμ.Εισαγγ.ΑΠ: 10/1992 (Δνη 33.1 532). ΠΕ/ΣτΕ: 1381/1981., ΤοΣ 7.740, Γνωμ.Εσογγ.Πρωτ.Πατρών: ΝοΒ 23.1117, Γνωμ.ΝΣΚ: 179/1976, Κ. Χρυσόγονος: Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα, 21 έκδ\ (2002), σελ 233,1. Μπρίνιας: Αναγκαστική Εκτέλεσις, Β' έκδ, § 138, υπό το άρθρο 929 ΚΠολΔ, Σκουρής-Τάχος: Δίκαιο Δημοσίας Τάξης, έκφ. 1990, σελ. 68, Π. Τσίρης: Η συνταγματική κατοχύρωση του δικαιώματος «Ασύλου της κατοικίας», εκδ. 1994, σελ- 87, Παπαδημητρίου: ΝοΒ 23.1116. Contra: Π. Δαγτόγλου: Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα: εκδ. 1991, σελ 342, Γνωμ.Εισαγγ.Πρωτ.Πατρών: 12/1975 ΝοΒ 1975.1116), πρβλ και Γνωμ.Εισαγγ.ΑΠ: 4007/1975 ΝοΒ 23.823).

β. Με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 25 του ΚΦΔ θεσπίσθηκε εξουσία της Φορολογικής Διοικήσεως για την διενέργεια φορολογικών ελέγχων και προβλέφθηκε η διαδικασία και τα εντεταλμένα για τη διενέργεια τους όργανα και με τις διατάξεις των άρθρων 40, 46, 47 και 48 του ΚΦΔ ανατέθηκε στη Φορολογική Διοίκηση η είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων και παρασχέθηκε στα όργανα της το δικαίωμα να προβαίνουν σε κάθε δικαστική ή οποιαδήποτε άλλη νόμιμη ενέργεια που αποσκοπεί, άμεσα ή έμμεσα, στην είσπραξη φόρων και λοιπών εσόδων, με ρητή ειδική πρόβλεψη για την επιβολή συντηρητικής κατασχέσεως, τη λήψη ασφαλιστικών και διασφαλιστικών μέτρων και επίσπευση αναγκαστικής εκτελέσεως. Προς εκπλήρωση των ανωτέρω σκοπών θεσπίσθηκε η δυνατότητα εισόδου στην κατοικία του φορολογούμενου και του οφειλέτη των φόρων,

## Φορολογικά | Οικονομικά

## Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 256/2014

Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ΚΦΔ, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών

αλλά «μόνο με εντολή του αρμοδίου Εισαγγελέα» (άρθρα 25§3, τελευταίο εδάφιο και 40§3 εδάφιο τελευταίο του ΚΦΔ).

Καθόσον αφορά την είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων, η παροχή της δυνατότητας εισόδου και έρευνας των οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία του οφειλέτη, προφανώς, αποσκοπεί στην αναζήτηση χρημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων ή και στοιχείων σχετικών με την περιουσιακή του κατάσταση, για την εν συνεχεία επιβολή συντηρητικής κατασχέσεως, λήψη ασφαλιστικών και διασφαλιστικών μέτρων και επίτευξη αναγκαστικής εκτελέσεως.

Έρευνα στην κατοικία και σε κάθε άλλο χώρο που βρίσκεται στην κατοχή του καθού η εκτέλεση επιτρέπουν ο ΚΠολΔ (άρθρα: 929§1, 930), οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται αναλόγως και επί διοικητικής εκτελέσεως (άρθρο 89 ν.δ. 356/1974-ΚΕΔΕ) και ο ΚΕΔΕ (άρθρα: 10§1 και 11), και στις δύο περιπτώσεις μόνον εάν και στον βαθμό που απαιτεί τούτο ο σκοπός της αναγκαστικής εκτελέσεως, χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας(2).

Με δεδομένο ότι, κατ' άρθρο 30§1 του ΚΕΔΕ, η κατάσχεση κινητών στα χέρια του οφειλέτη μπορούσε να ενεργηθεί από δικαστικό επιμελητή ή και υπάλληλο της Δ.Ο.Υ, το άρθρο 11 του ΚΕΔΕ, το οποίο δεν προέβλεπε εντολή εισαγγελέα ή παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας για την κατ' οίκον έρευνα, αν δεν καταργήθηκε εμμέσως από το άρθρο 40 του ΚΦΔ (βλ και άρθρο 48 του ίδιου Κώδικα), οπωσδήποτε τροποποιήθηκε από αυτό, υπό την έννοια ότι για την εφαρμογή του απαιτείται εντολή εισαγγελέα, τουλάχιστον καθόσον αφορά στη διενέργεια έρευνας από όργανο της Φορολογικής Διοικήσεως).

γ. Ενόψει τούτων, οι διατάξεις των άρθρων 25§3, εδάφιο τελευταίο και 40§3 εδάφιο τελευταίο του ΚΦΔ, επιτρεπώς θεσπίζουν τη δυνατότητα εισόδου οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία για τη διενέργεια σε αυτήν φορολογικών ελέγχων και ερευνών, που αποσκοπούν ευθέως ή εμμέσως στη διαπίστωση φορολογικών παραβάσεων και στην είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων που προβλέπονται στο άρθρο 2 του ΚΦΔ.

Σύμφωνα με όσα ήδη εκτέθηκαν ανωτέρω, στην οικεία θέση (§Π.2.Α.α.), η υποχρέωση παρούσας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας την διενέργεια κατ' οίκον έρευνας δεν υφίσταται προκειμένου περί διοικητικών ερευνών και, επομένως, ούτε για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων και ερευνών που αποσκοπούν ευθέως ή εμμέσως στην είσπραξη των φόρων και λοιπών εσόδων και, ως εκ τούτου, αρκεί η εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, χωρίς να απαιτείται και η παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας.(3)

Η, συνεπεία του φορολογικού ελέγχου, διαπίστωση διοικητικών φορολογικών παραβάσεων, οι οποίες ενδέχεται να αποτελούν και ποινικά αδικήματα (άρθρα: 17, 18, 19 του ν. 2523/1997, Α' 179), χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διενέργεια του ελέγχου, δεν μεταίτη την κατ' οίκον έρευνα σε συνταγματικώς ανεπίτρεπτη ενέργεια, λόγω παραβιάσεως του οικιακού ασύλου, διότι η διαπίστωση των ποινικών παραβάσεων αποτελεί απλώς δευτερεύουσα συνέπεια της διαπίστωσης φορολογικών παραβάσεων, μη δυνάμενη να αναιρέσει τον διοικητικό χαρακτήρα του ελέγχου.

δ. Προβληματισμό φαίνεται να δημιουργεί, κατ' αρχήν, το γεγονός ότι οι διατάξεις του άρθρου 9 του Συντάγματος, περί ασύλου της κατοικίας αφενός και απαραβίαστου της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής αφετέρου, διασταυρώνονται, με δεδομένο δε ότι η ιδιωτική και οικογενειακή ζωή παραβιάζεται και με την είσοδο και έρευνα στην κατοικία, που αποτελεί ατομική ή και οικογενειακή στέγη, παρέχεται έρεισμα υποστηρίξεως και της απόψεως ότι η, θεσπισμένη με τις διατάξεις των άρθρων 25§3, εδάφιο τελευταίο και 40§3 εδάφιο τελευταίο του ΚΦΔ, δυνατότητα εισόδου στην κατοικία, λαμβανομένης υπόψη και της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25§3 του Συντάγματος), υποχωρεί προ της διατάξεως του άρθρου 9 του Συντάγματος, περί απαραβίαστου της ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής. Η άποψη, όμως, αυτή δεν ευσταθεί, δεδομένου ότι, από τον συνδυασμό των διατάξεων του εδαφίου β' (απαρβαίοτο ιδιωτικής και οικογενειακής ζωής) με τα εδάφια α' και γ του άρθρου 9 του Συντάγματος προκύπτει ότι το ίδιο άρθρο επιτρέπει, υπό τις προϋποθέσεις που εκτέθηκαν ανωτέρω στην οικεία θέση (§11.1. και §11.2 Αα), την είσοδο

σε κατοικία, οι δε προϋποθέσεις αυτές συντρέχουν για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων και ερευνών κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις των άρθρων 25 και 40 του ΚΦΔ (βλ. §11,2 Αγ. της παρούσης),

ε. Υπό τα ως άνω γενόμενα δεκτά, η διενέργεια φορολογικών ελέγχων και ερευνών στην κατοικία του φορολογουμένου, κατά τις διατάξεις των άρθρων 25 και 40 του ΚΦΔ, με μόνη την εντολή του εισαγγελέα και χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας, δεν έρχεται αντιμέτωπη με το άρθρο 9 του Συντάγματος. Ωστόσο, οι φορολογικοί έλεγχοι και έρευνες πρέπει να διενεργούνται χωρίς να παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ., 1 εδ. τέταρτο του Συντάγματος), τουτέστιν να μην υπερβαίνουν το αναγκαίο για το επιδιωκόμενο σκοπό τους μέτρο.

Β. Η δεύτερη (Β) γνώμη των μελών Ευγενίας Βελώνη, Ευφροσύνης Μπερνικόλα, Γαρυφαλλιάς Σκιάνη, Δημητρίου Μακαρονίδη, Κυριακής Παρασκευοπούλου, Ελένης Πασαμιχάλη και Σταύρου Σπυρόπουλου, Νομικών Συμβούλων του Κράτους (ψηφίο 7), δέχθηκε τα εξής:

Το ισχύον Σύνταγμα κατοχυρώνει στο άρθρο 9 παρ. 1 εδάφιο πρώτο το δικαίωμα του ασύλου της κατοικίας, δηλαδή το απαραβίαστο αυτής από δημόσια όργανα, όχι όμως κατά τρόπο απόλυτο. Έτσι, κατά το τρίτο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, επιτρέπεται η κατ' οίκον έρευνα υπό τη γενική επιφύλαξη του νόμου και πάντοτε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας. Ειδικότερα, κατά τη διάταξη αυτή «καμία έρευνα δεν γίνεται σε κατοικία, παρά μόνον όταν και όπως ορίζει ο νόμος, πάντοτε δε με την παρουσία εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας».

Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι μια έρευνα κατ' οίκον είναι σύμφωνη με το Σύνταγμα, υπό τον διπλό όρο της νομοθετικής προβλέψεως (καθορισμός των περιπτώσεων) και της ρυθμίσεως (καθορισμός της διαδικασίας) και της παρουσίας εκπροσώπων της δικαστικής εξουσίας. Εκπρόσωποι της δικαστικής εξουσίας είναι προφανώς οι δικαστικοί λειτουργοί, οι οποίοι περιβάλλονται με τις συνταγματικές εγγυήσεις προσωπικής και λειτουργικής ανεξαρτησίας κατά τις διατάξεις των άρθρων 87-91 του Συντάγματος. Κατά τη ρητή δε διατύ-

# Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. αρ. 256/2014

Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογουμένου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του ΚΦΔ, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών

πωση της ανωτέρω συνταγματικής διατάξεως, η παρουσία δικαστικού λειτουργού απαιτείται «πάντοτε», ανεξάρτητα από το σκοπό της έρευνας κατ' οίκον, αν δηλαδή γίνεται στα πλαίσια ανάκρισης ή ανεξάρτητα από αυτήν, από ανακριτικά ή λοιπά διοικητικά όργανα, προληπτικά ή κατασταλτικά στα πλαίσια αναγκαστικής ή διοικητικής εκτελέσεως (8 βλ. Π. Δαγτόγλου: Ατομικά και Κοινωνικά Δικαιώματα: έκδ. 1991, σελ 342, Σύνταγμα 1975-Corpus Π. Παραρά, άρθρο 9 σημ. 6, Γνωμ.Εισαγγ.Πρωτ.Πατρών: 12/1975 ΝοΒ 1975.1116, Γνωμ.Εισαγγ.ΑΠ: 4007/1975 ΝοΒ 23. 823, παρατηρήσεις και στην έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του σχεδίου του άρθρου 45 του ν. 4223/2013, με το οποίο αντικαταστάθηκε το άρθρο 25 του Κ.Φ.Δ, πρβλ και παρατηρήσεις στην έκθεση του Τμήματος Επεξεργασίας Σχεδίων και Προτάσεων Νόμων της Βουλής επί του σχεδίου του άρθρου 4 του ν. 2343/1995).

Η έρευνα κατ' οίκον χωρίς την τήρηση των νόμιμων διατυπώσεων κατ' άρθρο 9 του Συντάγματος συνιστά, σωρευτικά, ανεπιτρεπτή παραβίαση του ασύλου της κατοικίας και κατάχρηση εξουσίας, και επισύρει κατά του δημοσίου οργάνου, που παραβίασε αντισυνταγματικές το άσυλο της κατοικίας, ποινικές, αστικές και πειθαρχικές κυρώσεις, κατά τη ρητή πρόβλεψη της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου (9) Προφανώς, καθόσον αφορά στα όργανα της Φορολογικής Διοικήσεως η «εντολή» τον εισαγγελέα έχει την έννοια της χορηγήσεως αδείας εισόδου στην κατοικία, ενώ ως «εντολή» είναι νοητή μόνον προς τον φορολογούμενο, προκειμένου να επιτρέψει την είσοδο στην κατοικία του).

Κατ' ακολουθίαν, η ανωτέρω συνταγματική επιταγή της παρουσίας εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας, με την οποία επιτρεπώς συμπληρώνεται η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), πρέπει να τηρείται και όταν διεξάγεται έρευνα κατ' οίκον για τους σκοπούς των άρθρων 25 και 40 του Κώδικα αυτού.

Γ. Η τρίτη (Γ) γνώμη των μελών Ανδρέα Γραμματικού, Παναγιώτη Παναγιωτουνάκου, Στυλιανής Χαριτάκη, Δημητρίου Χανής, Ευαγγελίας Σκαλτσά Νομικών Συμβούλων του Κράτους (ψηφοί 5), δέχθηκε τα εξής:

Από το περιεχόμενο του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, σε συνδυασμό και προς τις λοιπές παρατιθέμενες διατάξεις του ίδιου Κώδικα, ερμηνευόμενες σύμφωνα με το γράμμα και το πνεύμα των συνταγματικών διατάξεων των άρθρων 26 και 9, αντιστοιχώς που αναφέρονται στη διάκριση των λειτουργιών και στο άσυλο της κατοικίας, αλλά και από τον συνταγματικώς επιβαλλόμενο όρο της κατ' οίκον έρευνας, σε κάθε περίπτωση, μόνον με την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας, συνάγεται ότι το τίθεμο ερώτημα εκφεύγει των αρμοδιοτήτων του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους. Τούτο δε, διότι η επίμαχη διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ΚΦΔ, που ορίζει ότι «η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμοδίου Εισαγγελέα», δεν αφορά θέματα αρμοδιότητας οργάνων της Διοικήσεως εν προκειμένω της Φορολογικής, αλλά θέματα της αποκλειστικής αρμοδιότητας των εισαγγελικών αρχών, που έχουν την ανώτατη διεύθυνση της προανακρίσεως γενικότερα, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις της ποινικής δικονομίας (άρθρα 31, 34, 35, 240,241 ΚΠΔ), στα πλαίσια των οποίων τα διοικητικά όργανα λειτουργούν ως ειδικοί ανακριτικοί υπάλληλοι, κατά την εφαρμογή της τελευταίας ως άνω διατάξεως της παραγράφου 3 του άρθρου 25 για την είσοδο στην κατοικία φορολογουμένου και τη διεξαγωγή έρευνας προς βεβαίωση τελέσεως αξιόποινων πράξεων φοροδιαφυγής (άρθρα 17, 18, 19 του ν. 2523/1997), μετά την οποία μπορεί να τεθούν υπόψη των φορολογικών αρχών τα προκύπτοντα στοιχεία προς περαιτέρω φορολογικό έλεγχο και τον υπολογισμό των φορολογικών οφειλών, επιβολή προσουξήσεων, προστίμων κλπ. Ειδικότερα, η κατά τα ανωτέρω διατύπωση της διατάξεως του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του ΚΦΔ, η οποία, ως συνδεόμενη με περιορισμό ατομικού δικαιώματος, πρέπει να ερμηνευθεί στενώς και σε αρμονία προς τις προαναφερόμενες συνταγματικές διατάξεις, απηχεί την σαφή βούληση του νομοθέτη να θέσει εκτός ορίων του διοικητικού ελέγχου, που διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του ίδιου άρθρου, την κατοικία του φορολογούμενου, για την πρόσβαση στην οποία απαιτεί, όχι απλώς την εντολή του εισαγγελέως, υπό την έννοια

της χορηγήσεως «αδείας» προς τα όργανα της Φορολογικής Διοικήσεως και την εντευθεν νομιμοποίηση τους για την είσοδο στην κατοικία του φορολογούμενου για τη διεξαγωγή φορολογικού ελέγχου, αλλά την εντολή του υπό την έννοια της «παραγγελίας» του κατά τον ΚΠοινΔ (άρθρου 243, 244) για τη βεβαίωση τελέσεως αξιόποινων πράξεων φοροδιαφυγής. Ενόψει αυτών οι όροι και οι προϋποθέσεις ασκήσεως των καθηκόντων των οργάνων της διοικήσεως, στα οποία θα δοθεί η σχετική παραγγελία του αρμόδιου εισαγγελικού λειτουργού, δεν μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο Γνωμοδότησης του ΝΣΚ.

3. Μετά ταύτα, κατ' εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 7§3 εδ. δεύτερο του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α' 324), εκ των μελών που διατύπωσαν την ασθενέστερη τρίτη (Γ) γνώμη, οι μεν Νομικοί Σύμβουλοι ίου Κράτους, Ανδρέας Γραμματικός και Ευαγγελία Σκαλτσά (ψηφοί 2) προσχώρησαν στην πρώτη (Α) γνώμη, η οποία έλαβε τελικώς δέκα τέσσερις (14) ψήφους και αποτελεί την γνώμη της πλειοψηφίας, οι δε Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Στυλιανή Χαριτάκη και Δημήτριος Χανής (ψηφοί 3) προσχώρησαν στην δεύτερη (Β) γνώμη, η οποία έλαβε τελικώς δέκα (10) ψήφους και αποτελεί τη γνώμη της μειοψηφίας.

III. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του θεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία (ψηφοί 14 έναντι 10) ως εξής: Η είσοδος οργάνων της Φορολογικής Διοικήσεως στην κατοικία φορολογούμενου (αμιγή ή μικτή), για τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων, βάσει διατάξεων του άρθρου 25 και για τη διενέργεια ερευνών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 40 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), όπως ισχύουν, είναι επιτρεπτή, μετά τήρηση των όρων, των προϋποθέσεων και της διαδικασίας που προβλέπουν οι ίδιες διατάξεις, με μόνη την εντολή του αρμοδίου εισαγγελέα, τουτέστιν χωρίς την παρουσία εκπροσώπου της δικαστικής εξουσίας κατά τη διάρκεια του ελέγχου και των ερευνών.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30-6-2014

Ο Προεδρεύων και Εισηγητής  
Αλέξανδρος Καραγιάννης  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ