

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (ΓΔΦ)
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΩΝ (ΔΙΕΛΔΙ)
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΤΜΗΜΑΤΑ Γ', Δ΄ , Ε΄
Ταχ. Δ/νση : Πειραιώς 180
Ταχ. Κώδικας : 177 78 Ταύρος
Τηλέφωνο : 2131410819, 829, 830,808
E-Mail : dieldi@aade.gr
Url : www.aade.gr

Α.Π.:Ε2072
Αθήνα, 9 Νοεμβρίου 2026

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΘΕΜΑ: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή/και επιβολής προστίμου κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 (Α΄ 201) και λοιπά συναφή θέματα».

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ
Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ
Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση και κοινοποίηση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή/και επιβολής προστίμου κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. 1246/2026 απόφασης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και σχετικά με λοιπά συναφή θέματα.
Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ
Με την παρούσα εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. 1246/2026 απόφασης του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με την οποία κρίθηκε ότι η μεταβατική διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 είναι αντίθετη στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος, δεν δύναται να κοινοποιηθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή/και επιβολής προστίμου δυνάμει της εν λόγω διάταξης σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, και περαιτέρω παρέχονται οδηγίες για λοιπά συναφή θέματα.
Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ
Η παρούσα αφορά τις ελεγκτικές Υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν ελέγχους κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019, καθώς και τους φορολογούμενους στους οποίους διενεργείται έλεγχος δυνάμει των προαναφερόμενων διατάξεων.

Α. Γενικά

1. Με την με αριθ. 1246/2026 απόφαση του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι η μεταβατική διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 είναι αντίθετη στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και, επομένως, ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα για την κρινόμενη υπόθεση που αφορούσε τη χρήση 2013. Περαιτέρω, κρίθηκε ότι και η προϊσχύουσα διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 36 του ν.4174/2013 (Α΄ 170), με την οποία προβλεπόταν εικοσαετής προθεσμία παραγραφής για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ανίσχυρη. Το Συμβούλιο της Επικρατείας επανέλαβε ότι η παραγραφή φορολογικών αξιώσεων πρέπει να έχει εύλογη διάρκεια, σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας.

2. Ειδικότερα, με τη μεταβατική διάταξη του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019 ορίζεται ότι ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Με την προαναφερόμενη απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε ότι η εν λόγω διάταξη, είναι ανίσχυρη και μη εφαρμοστέα, διότι παρατείνει τον χρόνο παραγραφής φορολογικών αξιώσεων, οι οποίες ανάγονται σε ημερολογιακό έτος (2013) κατά πολύ προγενέστερο του προηγουμένου της δημοσίευσης του νόμου αυτού έτους (2019) κατά παράβαση των αρχών του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου, αλλά και των συνταγματικών διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 78.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι για υποθέσεις ελέγχου φοροδιαφυγής χρήσεων 2012 και 2013 καθώς και φορολογικού έτους 2014 το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν ελέγχου ή πράξεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων, καθώς και καταχώρισης στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν.4646/2019, έχει ήδη παραγραφεί.

Β. Χειρισμός υποθέσεων ελέγχου

4. Με σκοπό την ομοιόμορφη εφαρμογή, παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες:
α) Για περιπτώσεις υποθέσεων ελέγχου φοροδιαφυγής φορολογικών ετών 2015 έως και 2017 **δεν εκδίδονται και δεν κοινοποιούνται** πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή/και επιβολής προστίμου δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, για την εφαρμογή της οποίας παρασχέθηκαν οδηγίες με τις παρ. 3 και 4 της υπό στοιχεία Ε.2057/2023 εγκυκλίου του Διοικητή ΑΑΔΕ.
β) Για τις εν λόγω υποθέσεις ελέγχων, εφόσον, μέχρι τον χρόνο έκδοσης της παρούσας:
(βα) είτε έχει κοινοποιηθεί σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ν.5104/2024 (Α΄ 58) και προσωρινός προσδιορισμός φόρου (ή και προστίμου για τις περιπτώσεις που προβλέπεται η

επιβολή προστίμου), είτε όχι, συντάσσεται σχετικό υπηρεσιακό σημείωμα για την περάτωση της υπόθεσης το οποίο τίθεται στον φάκελο της υπόθεσης,

(ββ) έχουν εκδοθεί οι καταλογιστικές πράξεις χωρίς να έχουν κοινοποιηθεί, η σχετική έκθεση ελέγχου και οι καταλογιστικές πράξεις τίθενται στον φάκελο της υπόθεσης με σχετική επισημείωση επί της έκθεσης περί της μη δυνατότητας κοινοποίησης αυτών λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης.

Και στις δύο ως άνω περιπτώσεις, ο ελεγχόμενος ενημερώνεται με μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας του αρμόδιου Προϊσταμένου της ελεγκτικής Υπηρεσίας σχετικά με την περάτωση της υπόθεσής του για τη συγκεκριμένη εντολή ελέγχου και τη μη δυνατότητα κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων σε βάρος του δυνάμει της διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων, το οποίο μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας τίθεται στον φάκελο της υπόθεσής του.

Γ. Υποβολή Μηνυτήριων Αναφορών

5. Μηνυτήρια αναφορά για εγκλήματα φοροδιαφυγής υποβάλλεται αμελλητί στον αρμόδιο Εισαγγελέα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 69 και της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 81 του ν. 5104/2024, σε περιπτώσεις υποθέσεων ελέγχου σύμφωνα με τα παραπάνω για τις οποίες, μέχρι την έκδοση της παρούσας:

α) έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής στους φόρους, τέλη και εισφορές (παρ. 1 – 4 άρθρου 66 ν.4174/2013) ή αυτές έχουν εκδοθεί αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί. Στην τελευταία περίπτωση, στη μηνυτήρια αναφορά αναγράφεται ότι δεν θα κοινοποιηθούν οι οικείες πράξεις δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων,

β) έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου για τις περιπτώσεις έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης τέτοιων στοιχείων (παρ. 5 άρθρου 66 του ν.4174/2013) ή έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί οι οικείες πράξεις επιβολής προστίμου ή έχουν κοινοποιηθεί οι οικείες εκθέσεις ελέγχου (ΕΛΠ) για τις περιπτώσεις που δεν εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου για παραβάσεις που τελούνται από την 17.10.2015 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν.4337/2015 (Α΄ 129), ή έχει θεωρηθεί από τον αρμόδιο Προϊστάμενο η έκθεση ελέγχου αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί. Στις περιπτώσεις μη κοινοποίησης των πράξεων επιβολής προστίμου ή μη κοινοποίησης της θεωρηθείσας έκθεσης ελέγχου, στη μηνυτήρια αναφορά αναγράφεται ότι δεν θα κοινοποιηθούν οι οικείες πράξεις ή οι εκθέσεις ελέγχου αντίστοιχα δυνάμει της μεταβατικής διάταξης του δεύτερου εδαφίου της παρ. 27α του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση καταλογιστικών πράξεων.

Δ. Ειδικότερα Θέματα

6. Επισημαίνεται ότι, εφόσον για υποθέσεις ελέγχου φοροδιαφυγής φορολογικών ετών 2015 έως και 2017 έχουν εκδοθεί και κοινοποιηθεί προ της έκδοσης της παρούσας οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για φόρους, τέλη και εισφορές ή πράξεις επιβολής προστίμου για περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ (παρ. 1–4 του άρθρου 66 του ν.4174/2013 και παρ. 5 του ιδίου άρθρου με την εξαίρεση του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής) που αφορούν σε εγκλήματα φοροδιαφυγής τα οποία τυποποιούνται ως βασικά αδικήματα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας, όπως ορίζεται στην υποπερ. ιστ΄ της περ. ιστ΄ του άρθρου 4 του ν.4557/2018, και έχει παρέλθει άπρακτη η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), χωρίς να έχουν καταβληθεί τα σχετικά ποσά από τον υπόχρεο, ή η ενδικοφανής προσφυγή έχει απορριφθεί και ο υπόχρεος δεν έχει καταβάλει τα καταλογισθέντα ποσά ή έχει προσφύγει κατά της απόφασης αυτής στο διοικητικό δικαστήριο, η αναφορά του άρθρου 25 του ν.4557/2018 αποστέλλεται χωρίς καθυστέρηση στην Αρχή του άρθρου 47 του ίδιου νόμου (σχετ. και Ε.2038/2021).

Περαιτέρω, για τις προαναφερόμενες περιπτώσεις εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις οποίες δεν εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου (παραβάσεις που τελούνται από την 17.10.2015 και μετά), η αναφορά του άρθ. 25 του ν.4557/2018 αποστέλλεται στην ως άνω Αρχή εφόσον μέχρι την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου έχουν κοινοποιηθεί οι οικείες εκθέσεις ελέγχου (ΕΛΠ), ή έχει θεωρηθεί από τον αρμόδιο Προϊστάμενο η έκθεση ελέγχου αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί.

7. Για το σύνολο των ανωτέρω υποθέσεων για τις οποίες, μετά την τυχόν υποβολή εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μετά την έκδοση εντολής ελέγχου με βάση τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 22 και της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 5104/2024, εξακολουθούν να υφίστανται διαφορές φορολογητέας ύλης μεταξύ των υποβληθεισών δηλώσεων και των ευρημάτων του ελέγχου, δεν εκδίδονται και δεν κοινοποιούνται πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για τις εν λόγω διαφορές, και συντάσσεται σχετικό υπηρεσιακό σημείωμα το οποίο τίθεται στον φάκελο της υπόθεσης.

8. Ποσά που, μέχρι την έκδοση της παρούσας, έχουν ήδη βεβαιωθεί ή/και καταβληθεί, με βάση πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμου κατόπιν ελέγχου ή κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής ή με βάση υποβληθείσες εκπρόθεσμες δηλώσεις στο πλαίσιο των διενεργούμενων ελέγχων, για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2017 δυνάμει της ως άνω κριθείσας διάταξης, δεν διαγράφονται και δεν επιστρέφονται χωρίς ακύρωση ή τροποποίηση των οικείων πράξεων με απόφαση της ΔΕΔ ή των Διοικητικών Δικαστηρίων, δεδομένου ότι η παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης δεν συνεπάγεται και έλλειψη φορολογικής υποχρέωσης (σχετ. και ΣτΕ Β' Τμ.

2801/1994 σύμφωνα με την οποία η έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα έκδοσης και κοινοποίησης πράξης φέρει χαρακτήρα γνήσιας παραγραφής και όχι αποσβεστικής προθεσμίας).

9. Επισημαίνεται ότι, τα έννομα αποτελέσματα από την τυχόν υπαγωγή των εν λόγω υποθέσεων στις διατάξεις του άρθρου 75 του ν. 5104/2024 δεν θίγονται, εφόσον τηρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις καταβολής των οφειλόμενων ποσών σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 της υπό στοιχεία Α.1192/2024 (Β΄ 7231) Απόφασης του Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.
2. Όλα τα Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ.)
3. Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Φορολογουμένων (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.)
4. Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης Αττικής (ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε.)
5. Όλες οι Υπηρεσίες Φορολογικής Εξυπηρέτησης (Υ.Φ.Ε.)
6. Όλες οι Μονάδες Ειδικών Φορολογικών Ελέγχων (Μ.Ε.Φ.Ε.Λ.)
7. Διεύθυνση Ανάπτυξης Επιχειρησιακών Εφαρμογών (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

ΙΙ. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών
3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής
4. Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.)
5. Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Φορολογικών Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Φ.Ε.Ε.)
6. Όλες οι Φορολογικές Περιφέρειες
7. Αποδέκτες Πινάκα Β', Πινάκα Ζ' (οι αριθ. 1 και 7), Πινάκα Η' (εκτός των αριθ. 4, 10 και 11) και Πινάκα Ι' (οι αριθ. 1 και 4)

ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας
3. Γραφείο Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών
4. Γραφείο Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Δυνάμεων Ελέγχου Οικονομικών Συναλλαγών
5. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
6. Φορολογική και Τελωνειακή Ακαδημία
7. Διεύθυνση Ελεγκτικών Διαδικασιών – Όλα τα τμήματα