



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Εθνικόν και Καποδιστριακόν
Πανεπιστήμιον Αθηνών

ΝΟΜΙΚΗ ΣΧΟΛΗ
ΕΝΙΑΙΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ
ΣΠΟΥΔΩΝ
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ-ΠΟΙΝΙΚΗ
ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟ ΕΤΟΣ: 2016-2017

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

της Παρασκευής Χρήστου Κουρτίδου
Α.Μ. :7340010916010

**Η ποινική αντιμετώπιση του αδικήματος της μη καταβολής
επιρριπτόμενων φόρων**

Επιβλέπων καθηγητής:

Αριστομένης Τζαννετής, Επίκουρος Καθηγητής

Αθήνα, Νοέμβριος 2017

Copyright © [Παρασκευή Κουρτίδου, 2017]

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα.

Οι απόψεις και θέσεις που περιέχονται σε αυτήν την εργασία εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευθεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Εθνικού και Καποδιστριακού Πανεπιστημίου Αθηνών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	6
---------------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

A. Εισαγωγή.....	8
B. Οι μορφές εμφάνισης της φορολογικής παραβατικότητας στην χώρα μας (φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και φορουπερημερία).....	15
Γ. Το προστατευόμενο έννομο αγαθό των φορολογικών αδικημάτων.....	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΟΙ ΠΕΡΙΓΡΑΦΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ

A. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας.....	21
B. Οι παρακρατούμενοι φόροι.....	24
Γ. Οι επιρριπτόμενοι φόροι.....	26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η αληθής έννοια του αδικήματος της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής ΦΠΑ,
παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ)

A. Η αληθής έννοια του αδικήματος της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής ΦΠΑ, παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ) και η σχέση του με το αδίκημα της υπεξαίρεσης.....28

B. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου, και ειδικότερα του ΦΠΑ.....33

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΟΝ ΦΠΑ ΚΑΙ ΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥΣ Η' ΕΠΙΡΡΙΠΤΟΜΕΝΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ(ΑΡΘΡΟ 66 παρ. 1 β', 2,3,4 και 6 ΚΦΔ)

A. Εισαγωγικά.....44

B. Η ποινική υπόσταση του αδικήματος της φοροδιαφυγής, όπως αποτυπώνεται στις διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 1 β', 2,3,4 και 6 ΚΦΔ.....46

Γ. Συρροή του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους με τις λοιπές μορφές φοροδιαφυγής, την υπεξαίρεση και την απάτη.....62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ (ΑΡΘΡΟ 25 ν. 1882/1990)

A. Εισαγωγικά.....68

B. Ζητήματα συρροής των δύο αδικημάτων.....70

Γ. Δικονομικά Ζητήματα.....76

Δ. Η θέση της νομολογίας σχετικά με την σχέση των δύο εγκλημάτων.....82

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ(Ν. 3691/2008)

Α. Εισαγωγικά.....89

Β. Νομιμοποίηση εσόδων και φοροδιαφυγή στο εισόδημα.....94

Γ. Νομιμοποίηση εσόδων και φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ(και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους).....98

Δ. Νομιμοποίηση εσόδων και έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.....100

Ε. Καταληκτικές παρατηρήσεις.....100

ΣΤ. Η πράξη της νομιμοποίησης εσόδων με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή.....101

ΕΠΙΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....106

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....109

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΝ	Αναγκαστικός Νόμος
ΑΠ	Άρειος πάγος
αρ.	αριθμός
Αρμ.	Αρμενόπουλος
βλ.	βλέπε
ΔΕΕ	Δελτίο επιχειρήσεων και εταιρειών
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΣΑΠΔ	Διεθνές Σύμφωνο για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα
ΔΦορΝ	Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας
εδ.	εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Εκδ.	Έκδοση
επ.	Επόμενα
επιμ.	Επιμέλεια
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Εφ.	Εφετείο
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
κ.ε	και εξής
ΚΠΔ	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΦΠΑ	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
ν.	νόμος
Ν.Δ.	νομοθετικό διάταγμα
ΝοΒ	Νομικό Βήμα
Ολ	Ολομέλεια
ό.π.	όπως και παραπάνω
παρ.	παράγραφος
ΠΚ	Ποινικός Κώδικας
Πλημ	Πλημμελειοδικείο

ΠοινΔικ	Ποινική Δικαιοσύνη
ΠοινΧρ	Ποινικά Χρονικά
π. χ.	παραδείγματος χάριν
Σ.	Σύνταγμα
Σ.Δ.Ο.Ε.	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
Σελ.	σελίδα
Συμβ.	Συμβούλιο
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Τεύχ.	Τεύχος
Τομ.	Τόμος
ΤιμΤομ	Τιμητικός Τόμος
ΤΝΠ	Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών
Τριμ.	Τριμελής
Υπερ.	Υπεράσπιση
Φ.Κ.Ε	Φόρος Κύκλου Εργασιών
Φ.Μ.Υ	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Π.Α	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΧΘΔΕΕ	Χάρτης Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης

ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΕΣ

BGH	Bundesgerichtshof (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της Γερμανίας)
FATF	Financial Action Task Force

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

A. Εισαγωγή

Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, απασχολεί εδώ και πολλές δεκαετίες το ελληνικό κράτος, στο πλαίσιο εφαρμογής της δημοσιονομικής πολιτικής του, αφού η συμπεριφορά των ελλήνων πολιτών χαρακτηρίζεται διαχρονικά από μια μάλλον ασυνέπεια και ανειλικρίνεια ως προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις και την σχέση τους με την φορολογική Διοίκηση. Τούτο βέβαια δεν σημαίνει ότι η πλειονότητα των ελλήνων πολιτών στερείται κοινωνικής συνείδησης, αλλά και το ίδιο το κράτος, με τις διαρκώς μεταβαλλόμενες κοινωνικές, πολιτικές και οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην χώρα, οδηγείται σε μια διαρκή μεταβολή της φορολογικής νομοθεσίας του, η οποία όταν λαμβάνει χώρα υπό καθεστώς έντονων πιέσεων και ιδιαίτερου «άγχους», χαρακτηρίζεται από κακοτεχνίες και νομικά παράδοξα, ώστε συμβάλλει από την μεριά του στην «δραματική» διάσταση που έχει λάβει σήμερα το φαινόμενο αυτό. Και βέβαια, το ζητούμενο δεν είναι να επιρρίψουμε ευθύνη στο κράτος ή στους πολίτες του για την όξυνση του φαινομένου της φοροδιαφυγής, αλλά να αντιληφθούμε τις συνέπειες που άμεσα συνεπάγεται. Και αυτές δεν είναι άλλες από την απώλεια χρηματικών εσόδων, και κατ' επέκταση την προσβολή της δημόσιας περιουσίας, λόγω ματαίωσης της αύξησης του ενεργητικού της¹. Βέβαια, πέρα από την προσβολή της δημόσιας περιουσίας, η στέρηση του κράτους από ήδη προβλεπόμενα έσοδα του κρατικού προϋπολογισμού, επηρεάζει και τις γενικότερες οικονομικές και κοινωνικές επιδιώξεις αυτού². Πιο

¹ Υπολογίζεται ότι τα φορολογικά έσοδα που διαφεύγουν από το Ελληνικό Κράτος εξαιτίας της φοροδιαφυγής ανέρχονται σε ετήσια βάση στο ποσό των 20 δισεκατομμυρίων ευρώ, σε Ν. Παντελής, Το σκοτεινό πεδίο του φορολογικού ποινικού δικαίου, ΠοινΧρ 2016, σελ. 9

² Οράτε ενδεικτικά την αιτιολογική έκθεση του ν. 3943/2011 που τροποποίησε τον προϊσχύοντα ν. 2523/1997 κατά το ενδιαφέρον μέρος αυτής : « Η φοροδιαφυγή αναιρεί τον κοινωνικό χαρακτήρα του κράτους, το οποίο στερείται τους αναγκαίους πόρους για την εκπλήρωση της αποστολής του, στους τομείς της υγείας, της πρόνοιας, της παιδείας. Εμποδίζει την αναδιανομή του εθνικού πλούτου με την άσκηση της οικονομικής αποστολής της πολιτείας για τη βελτίωση της θέσης των οικονομικά ασθενέστερων τάξεων. Αποδυναμώνει την άσκηση πολιτικής για την καταπολέμηση της ανεργίας, την εκτέλεση έργων υποδομής και την εν γένει οικονομική ανάπτυξη της χώρας. Στρεβλώνει τον ανταγωνισμό προς όφελος των

συγκεκριμένα, το κράτος περιέρχεται σε αδυναμία χρηματοδότησης των προγραμματισμένων δαπανών του, αδυναμία παροχής δηλαδή προς τους πολίτες του των δημόσιων αγαθών που αναμένουν από αυτό, αλλά και σε αδυναμία εύρυθμης άσκησης της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του³.

Επιπλέον όμως, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής δημιουργεί επικίνδυνες στρεβλώσεις στον κοινωνικό ιστό, καθ' ο μέτρο, τα δημοσιονομικά βάρη επιρρίπτονται στους φορολογικά ειλικρινείς και συνεπείς πολίτες, ενώ οι φορολογικά ασυνεπείς εξακολουθούν να καρπώνονται τα οικονομικά οφέλη της παραβατικής συμπεριφοράς τους. Τούτη η διαπίστωση μας επιτρέπει στο πρώιμο στάδιο των παρατηρήσεών μας, να διαπιστώσουμε την επακολουθούσα κατάλυση της αρχής της (φορολογικής) ισότητας. Εντούτοις, θα πρέπει εξαρχής να καταστεί σαφές, και από άποψη ποινικής δογματικής⁴, ότι οι μακρο-πολιτικές, μακρο-οικονομικές και μακρο-κοινωνικές αρνητικές συνέπειες του φαινομένου της φοροδιαφυγής, δεν θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως απόρροια κάθε μεμονωμένης ασυνεπούς συμπεριφοράς του φορολογούμενου, αλλά ως απόρροια του γενικού φαινομένου της φοροδιαφυγής. Και εξηγούμε, ενόψει των αυστηρών ποινικών κυρώσεων που συνεπάγεται η ποινική ευθύνη για το αδίκημα της φοροδιαφυγής (υπό οποιαδήποτε μορφή και αν τελείται), οι κυρωτικές διατάξεις, έχοντας στο πεδίο εφαρμογής τους ως αποδέκτη κάθε μεμονωμένο παραβάτη, θα πρέπει για να είναι αναλογικές και δικαιοκρατικές, και να προσανατολίζονται ως προς την αυστηρότητά τους στις συνέπειες που μπορεί να προκαλέσει με την συμπεριφορά του αυτός και μόνο ο παραβάτης⁵.

ανέντιμων εμπόρων. Δημιουργεί φαινόμενα άνισης μεταχείρισης των πολιτών και αμβλύνει τη φορολογική συνείδηση των ειλικρινών φορολογούμενων, επιτείνοντας ακόμη περισσότερο τα υπάρχοντα προβλήματα. Εντείνει το δημοσιονομικό πρόβλημα της χώρας με τη μείωση των δημοσίων εσόδων και συντελεί στην μη υλοποίηση του κρατικού προϋπολογισμού, υποθηκεύοντας ουσιαστικά το μέλλον των νεώτερων γενεών. Τέλος, συρρικνώνει τον δημόσιο πλούτο, ο οποίος παράνομα συσσωρεύεται σε αυτούς που φοροδιαφεύγουν. Υπό τις σημερινές συνθήκες της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης και της δημοσιονομικής κατάστασης της χώρας, η φοροδιαφυγή επηρεάζει την οικονομική υπόσταση και φερεγγυότητά της. Συνεπώς, η φοροδιαφυγή αποτελεί μάλιστα του κοινωνικού συνόλου, αφού υπονομεύει τα συμφέροντά του»

³ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005 σελ. 15 κ. έ, Γ. Αγαπητός, Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, ΔΦορΝ 1997, σελ. 1220, Ι. Πανταζάτος, Η εννοιολογική επίδραση του φορολογικού δικαίου, επί του ποινικού δικαίου, ΔΦορΝ 2000 σελ. 324 κ. έ

⁴ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

⁵ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Ν. Παντελής, ό.π

Αυτή η παραδοχή όμως λησμονείται κατά κόρον τόσο από τον νομοθέτη, όσο και από τον εφαρμοστή του δικαίου. Και τούτο εκδηλώνεται με την διαρκή αυστηροποίηση των επιβαλλόμενων ποινικών κυρώσεων σε βάρος των παραβατών, η οποία εν τοις πράγμασιν υποδηλώνει την αδυναμία της φορολογικής διοίκησης, ίσως και του ίδιου του νομοθέτη, καθ' ο μέτρο δεν καθιερώνει κατάλληλα και αποτελεσματικά μέτρα για την καταστολή της φοροδιαφυγής, αρχικά να συλλάβει την διάσταση που έχει λάβει και έπειτα να αντιμετωπίσει το εν λόγω φαινόμενο.

Μια συνοπτική αναφορά στους εκάστοτε ισχύοντες φορολογικούς νόμους θα επιβεβαιώσει το μόλις ως άνω αναφερθέν. Ο ν. 1591/1986 «ρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, θέσπιση μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής, και άλλες διατάξεις που ρυθμίζουν θέματα αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών» επιχείρησε κατ' αρχήν να συστηματοποιήσει τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, τα οποία αποτυπωνόταν διάσπαρτα σε ποινικές διατάξεις ειδικών ποινικών νόμων. Τούτο όμως δεν επετεύχθη, ώστε πλέον ο προϊσχύον νόμος 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» αποτελούσε μέχρι πρόσφατα το βασικό κυρωτικό νομοθέτημα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Ο παρών νόμος λοιπόν συστηματοποίησε τις διάφορες κατηγορίες φορολογικών παραβάσεων, τόσο στον διοικητικό κυρωτικό χώρο, όσο και στον ποινικό⁶. Και πάλι όμως ακολούθησαν πλείονες νόμοι⁷, που τροποποίησαν το παρόν νομοθέτημα και οι οποίοι

⁶ Οράτε σχετικά αιτιολογική έκθεση του ν. 2523/1997, ΔΦορΝ 1997, σελ. 1057, κατά το ενδιαφέρον αυτής μέρους: « Με το σημερινό νομοθετικό πλαίσιο υφίστανται ιδιαίτερες διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για κάθε φορολογία, που είναι διασπαρμένες σε πλήθος νομοθετημάτων, Οι κυρώσεις αυτές έχουν υποστεί αναρίθμητες μεταβολές, με αποτέλεσμα, πολλές φορές, να επικαλύπτουν η μία την άλλη και να επιβάλλονται σε αρκετές περιπτώσεις σωρευτικά για την ίδια φορολογική παράβαση ή αδίκημα. Αυτή η πολυνομία και ιδιαιτερότητα των σχετικών διατάξεων προκάλεσε άμεσα δυσμενή αποτελέσματα, στην εφαρμογή τους, παραβιάζοντας ταυτόχρονα βασικές αρχές της επιβολής των κυρώσεων, που πρέπει να είναι η δικαιοσύνη, η απλότητα και η βεβαιότητα αυτών. Η πολυπλοκότητα και το πολυδαίδαλο νομοθετικό πλαίσιο των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων, αλλά και η υπέρμετρη πολλές φορές επιβάρυνση με σωρευτικές κυρώσεις κάποιας φορολογικής παράβασης, φυσικό ήταν να γεννήσει το αίτημα για την εκλογίκευση και απλοποίηση αυτών των διατάξεων, τη συγκέντρωσή τους σε ενιαίο κείμενο και την ενιαία εφαρμογή τους...»

⁷ Ν. 3220/2004, 3842/2010, 3888/2010, 3943/2011

προκάλεσαν την έντονη κριτική της θεωρίας ενόψει των δογματικών παραδόξων που παρείσφρυσαν στην φορολογική νομοθεσία⁸.

Έπειτα δε από την ψήφιση του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (εφεξής ΚΦΔ), με τον ν. 4174/2013, και την εισαγωγή σε αυτόν του άρθρου 66, με το άρθρο 8 ν. 4337/2015⁹, όλες οι μορφές των φορολογικών αδικημάτων προβλέπονται πλέον στο άρθρο 66 του ΚΦΔ. Αφορμή μάλιστα για το χρονικό σημείο που επήλθε η θέσπιση του εν λόγω νομοθετήματος, αποτέλεσε η δέσμευση που είχε αναλάβει η ελληνική πολιτεία έναντι των δανειστών της χώρας, τον Αύγουστο του 2015, μετά την κύρωση του τρίτου Μνημονίου¹⁰. Παρ' ότι βέβαια δεν άλλαξε άρδην η τυποποίηση των αδικημάτων, ο νομοθέτης κατόρθωσε σε αρκετά ζητήματα να αμβλύνει τα δογματικά προβλήματα που είχαν διαπιστωθεί υπό το προΐσχυον δίκαιο, ενώ προχώρησε σε αύξηση των ποσοτικών κριτηρίων θεμελίωσης των αδικημάτων, ώστε να αποφεύγεται η ποινική ευθύνη και επιβολή (βαρύτατων) ποινικών κυρώσεων σε παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας, όταν επρόκειτο για ελάσσονος σημασίας χρηματικά ποσά που δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο.

Και στο νέο δίκαιο πάντως εξακολουθούν να υπάρχουν ασάφειες ως προς τις επιμέρους διαδικαστικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή των ποινικών διατάξεων, ενώ παρά την ενοποίηση του κυρωτικού πλαισίου (διοικητικού και ποινικού), δεν δόθηκε λύση στο πρόβλημα της σύρεσης ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την ίδια παραβατική συμπεριφορά, ένα ζήτημα που διαχρονικά απασχολεί την επιστήμη¹¹. Συνοπτικά δε αξίζει να αναφέρουμε πως το εν λόγω ζήτημα, θα μπορούσε μην λαμβάνει τέτοια έκταση, αν στην πράξη τηρούνταν η θεμελιώδεις αρχή «ne bis in idem», όπως κατοχυρώνεται από άρθρο 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, και εφαρμόζεται

⁸ Κυρίως αφορούσαν στον πλασματικό χρόνο τέλεσης του αδικήματος, τον χρόνο παραγραφής του, την εξάρτηση της ποινικής διαδικασίας από την αντίστοιχη διοικητική και την αναμόρφωση των αδικημάτων ως διαρκών με τον ν. 3943/2011

⁹ Οράτε σχετικά αιτιολογική έκθεση του νόμου : « με τις επελθούσες σαρωτικές αλλαγές, καλύπτεται όλο το φάσμα των σοβαρών περιπτώσεων της φοροδιαφυγής, ενώ εξορθολογίζεται το υφιστάμενο νομικό πλαίσιο με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων»

¹⁰ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 32 και τις εκεί παραπομπές

¹¹ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 35 κ. έ

παγίως από την νομολογία του ΕΔΔΑ¹², από το άρθρο 14 παρ. 7 ΔΣΑΠΔ, αλλά και το άρθρο 50 του ΧΘΔΕΕ. Εντούτοις, τα διοικητικά δικαστήρια και κυρίως το Συμβούλιο της Επικρατείας¹³ φαίνεται ότι διαχρονικά αντιμετωπίζει με απροθυμία την επίλυση προς την ορθή και συμβατή με το γράμμα του νόμου κατεύθυνση, του ζητήματος¹⁴. Με τον ν. 4337/2015 βέβαια, ο οποίος και θεσπίστηκε μόλις λίγους μήνες αργότερα από την έκδοση της απόφασης «Καπετάνιος κατά Ελλάδος της 30.04.2015»¹⁵ του ΕΔΔΑ, ο νομοθέτης προσπάθησε να περιορίσει το πρόβλημα πιθανών προσβολών της αρχής *ne bis in idem*, αυξάνοντας τα ποσοτικά κριτήρια θεμελίωσης του αξιοποίνου, ώστε πλείονες (και ήσσονος σημασίας) παραβατικές συμπεριφορές πλέον αντιμετωπίζονται με την επιβολή μόνο διοικητικών κυρώσεων¹⁶, και καταργώντας της διοικητικές κυρώσεις που προβλεπόταν για συγκεκριμένα φορολογικά αδικήματα (έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων-άρθρο 66 παρ. 5), ώστε να επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο ποινικές¹⁷. Η προσπάθεια αυτή όμως δεν φαίνεται να επέφερε δραστικά αποτελέσματα, αφού για τις μείζονος σημασίας φορολογικές παραβάσεις είναι δυνατή η επιβολή τόσο διοικητικών όσο και ποινικών κυρώσεων.

Βέβαια, στο πεδίο του εδώ συζητούμενου ζητήματος της σωρευτικής επιβολής ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, εμπίπτει και το ζήτημα της δέσμευσης του διοικητικού

¹² Engel κατά Ολλανδίας της 08-06-1976, Μαμιδάκης κατά Ελλάδος της 11-01-2007, Gradinger κατά Αυστρίας της 22-10-1995, Zolotukhin κατά Ρωσίας της 10-02-2009, Mikhaylova κατά Ρωσίας της 19-11-2015, Α και Β κατά Νορβηγίας της 15-11-2016

¹³ Οράτε ενδεικτικά από την πρόσφατη νομολογία την ΟλΣτΕ 1741/2015, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», και αναλυτικότερα σε Η. Αναγνωστόπουλου, Ποινική φορολογική νομοθεσία-Χρόνια και πρόσφατα προβλήματα, Σ. Βλαχόπουλου, Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από τις αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, Ε. Καζαντζίδου, *Ne bis in idem*: Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις-Ευρωπαϊκή και εθνική εννοιολογική θεώρηση-Σχόλιο στη ΣτΕ (ολομ) 1741/2015 σε Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, e- Themis, 2^η Διημερίδα 12.-13.12.2015, 2016, σελ. 19, 239, 241 αντίστοιχα, Ο. Τσόλκα, «*Ne bis in idem*» και εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων για την «αυτή» παράβαση : Μια σύνθετη προβληματική εν μέσω «διασταυρώσεων» της ΕΣΔΑ με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, ΠοινΧρ 2015, σελ. 625, Η. Αναγνωστόπουλος, Το τέλος των δυαδικών κυρώσεων, ΠοινΧρ 2015, σελ. 623

¹⁴ Προ ολίγων ημερών βέβαια δημοσιεύθηκε η ΣτΕ Β' Τμ. 2987/2017 (επταμελούς συνθέσεως), η οποία και προσέγγισε ορθώς και με απόλυτη συνέπεια, τόσο προς τις υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, όσο και προς την νομολογία του ΕΔΔΑ, το συζητούμενο ζήτημα, ώστε ευελπιστούμε η διατυπωθείσα θέση να παγιωθεί πλέον νομολογιακά

¹⁵ ΠοινΧρ 2015, σελ. 612

¹⁶ Προωθείται επομένως το μονιστικό σύστημα

¹⁷ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 39, Η. Αναγνωστόπουλου, Ποινική φορολογική νομοθεσία-Χρόνια και πρόσφατα προβλήματα, σε Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, e- Themis, 2^η Διημερίδα 12.-13.12.2015, 2016, σελ. 19

δικαστηρίου, από την κρίση του ποινικού. Και εξηγούμε, το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ρύθμιζε μέχρι πρόσφατα διαφορετικά το ζήτημα της δέσμευσης του διοικητικού δικαστηρίου από αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου, ανάλογα με το εάν επρόκειτο για καταδικαστική ή αθωωτική απόφαση. Σύμφωνα με την προϊσχύουσα λοιπόν διάταξη τα διοικητικά δικαστήρια δεσμευόταν από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, μόνο ως προς την ενοχή του δράστη και όχι από τις αμετάκλητες αθωωτικές, τις οποίες απλώς συνεκτιμούσαν κατά την κρίση τους. Με τον ν. 4446/2016 όμως, και συγκεκριμένα με το άρθρο 17 παρ. 2 αυτού, κατέστη πλέον νομοθετική ρύθμιση η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων τόσο από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, όσο και από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης¹⁸. Η εν λόγω νομοθετική πρόβλεψη υπήρξε πράγματι μια θετική και άκρως επιδοκμαστέα εξέλιξη στο ζήτημα της επιβολής διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις, που διαχρονικά απασχολεί την επιστήμη.

Συμπερασματικά λοιπόν, ενόψει και της συνοπτικής ανάπτυξης του ζητήματος της σωρευτικής επιβολής ποινικών και διοικητικών κυρώσεων για την αυτή (φορολογική) παράβαση, θα πρέπει από την αρχή της παρούσης να τονιστεί ότι κατά την άποψη της γράφουσας, η ποινική αντιμετώπιση των αδικημάτων της φοροδιαφυγής¹⁹ θα πρέπει να αποτελεί την ύστατη λύση, το *ultimum refugium*, ώστε κατά το μέτρο που η πλειονότητα των αδικημάτων αυτών μπορεί να αντιμετωπιστεί με την επιβολή διοικητικών και μόνο κυρώσεων (οι οποίες βέβαια συνίστανται συνήθως σε ιδιαίτερος υψηλά πρόστιμα) ο στιγματιστικός χαρακτήρας την ποινής θα πρέπει να αποφεύγεται. Η ποινή άλλωστε, ορίζεται από τον Ν. Χωραφά ως «κακόν υπό νόμου τινός απειλούμενον και υπό του ποινικού δικαστού καταγιγνωσκόμενον κατά του δράστου ωρισμένης αδικοπραγίας ως

¹⁸ Οράτε σχετικά την Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 212/2017, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁹ Όπως και άλλων βέβαια αδικημάτων, ενδεικτικά δε αναφέρονται η έκδοση ακάλυπτης επιταγής, η μη καταβολή εργοδοτικών ή εργατικών εισφορών, η μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών, η λαθρεμπορία, τα χρηματιστηριακά αδικήματα

εκδήλωσης ιδιαίτερας αποδοκίμασίας αυτού υπό της εννόμου τάξεως», είναι δηλαδή μια από το νόμο προβλεπόμενη σκληρή, στιγματιστική και οδυνηρή μεταχείριση, η οποία επιβάλλεται από την πολιτεία στον δράστη του εγκλήματος, προκειμένου να γίνει αισθητή ως τέτοια απ' αυτόν, ως αποκλειστική έκφραση ιδιαίτερης αποδοκίμασίας για την αντικοινωνική του συμπεριφορά²⁰. Ποινική κύρωση, λοιπόν, θα πρέπει, εν προκειμένω, να επισύρει μόνο εκείνη η συμπεριφορά που ενέχει στον πυρήνα της μια κοινωνικοηθική απαξία, όπως παραδείγματος χάριν η έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων, και όχι η ήσσανος σημασίας πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο²¹. Θα πρέπει κάποτε να αλλάξει η διαχρονική και παράλληλα αναχρονιστική «νοοτροπία» του νομοθέτη περί χρησιμοποίησης της ποινής ως μέσου πίεσης του φορολογούμενου να συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις του και αλλά και να μην εκδηλώσει στο μέλλον αδικοπρακτική συμπεριφορά²². Μάλιστα η παρούσα θέση λαμβάνεται σε μια χρονική στιγμή, κατά την οποία αφενός «το οπλοστάσιο των διοικητικών κυρώσεων»²³ είναι ιδιαίτερα ενισχυμένο με ακραία άμεσα και έμμεσα μέτρα²⁴ υπέρ των συμφερόντων του Δημοσίου, και αφετέρου η επιβαλλόμενη ποινή δεν εκτίεται υπό την έννοια του εγκλεισμού, αλλά στις περισσότερες των περιπτώσεων, μετατρέπεται σε χρηματική. Η καταβολή επομένως (ιδιαίτερα υψηλών) χρηματικών ποσών, που είναι και το ζητούμενο εν τέλει εκ μέρους του Δημοσίου, δεν θα πρέπει να διέρχεται μέσα από την επιβολή ποινής και συνακόλουθα την μετατροπή αυτής σε χρηματική, αλλά άμεσα να επιτυγχάνεται άμεσα (και αποκλειστικά) δια της διοικητικής οδού.

Μετά από τις ανωτέρω εισαγωγικές παρατηρήσεις σχετικά με το φαινόμενο της φοροδιαφυγής εν ευρεία έννοια και την διαχρονική του αντιμετώπιση από τον νομοθέτη και τον εφαρμοστή του δικαίου, ως προς μερικά ειδικότερα ζητήματα, θα εστιάσουμε στο πλαίσιο της παρούσης, στην ποινική αντιμετώπιση του αδικήματος της

²⁰Οράτε σχετικά Π. Παναγιωτόπουλος, Η πραγμάτωση του Ουσιαστικού Ποινικού Δικαίου μέσω της Ποινικής Δίκης και ειδικότερα κατά την προδικασία, ΠοινΧρ 2017, σελ. 641 και τις εκεί παραπομπές

²¹ Οβ. Ναμίας, Η παθογένεια του φορολογικού ποινικού δικαίου στο παράδειγμα του φορολογικού εξωλογιστικού προσδιορισμού και του έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, ΠοινΧρ 2017, σελ. 236

²² Τούτη η θέση έχει επισημανθεί ήδη από το έτος 1989 από τον Ι. Μανωλεδάκη, Ι. Μανωλεδάκης, Η ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής, σε Αρμ. 1989, σελ.626

²³ Οβ. Ναμίας, ό.π

φοροδιαφυγής στην ειδικότερη μορφή του, στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, όπως διατυπώνεται σήμερα στο άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. β' ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Πιο συγκεκριμένα, θα μας απασχολήσουν τα ζητήματα της αληθούς έννοιας του αδικήματος, των ειδικότερων στοιχείων που πρέπει να πληρούνται για την στοιχειοθέτηση αυτού, ενώ παράλληλα θα προσπαθήσουμε να αναδείξουμε τα ζητήματα που τίθενται από την εφαρμογή του στην πράξη, σε σχέση και με τα αδικήματα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990) και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (ν. 3691/2008).

B. Οι μορφές εμφάνισης της φορολογικής παραβατικότητας στην χώρα μας (φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και φορουπερημερία)

Η φορολογική παραβατικότητα, η φοροδιαφυγή υπό ευρεία έννοια, όπως εύστοχα διατυπώνεται ²⁵, αποτελεί ένα φαινόμενο, το οποίο εδώ και δεκαετίες συνιστά μια από τις πιο διαδεδομένες μορφές προσβολής της περιουσίας του ελληνικού δημοσίου, όπως και εισαγωγικά αναφέρθηκε. Πιο συγκεκριμένα δε, δύναται να εκδηλωθεί υπό μορφήν φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής με την στενή έννοια του όρου και φορουπερημερίας.

Ως φοροαποφυγή, νοείται η εκμετάλλευση των νομοτεχνικών ή ρυθμιστικών ατελειών και ενδεχομένως κενών της φορολογικής νομοθεσίας, των πραγματικών δυνατοτήτων που διανοίγονται από την διεθνή ή εθνική έννομη τάξη με την διαμόρφωση πραγματικών δεδομένων τα οποία εκφεύγουν μεν του γράμματος του οικείου νόμου, όχι όμως και του πνεύματος αυτού²⁶. Με άλλα λόγια, ο φορολογούμενος συμπεριφέρεται κατά τέτοιο τρόπο, ώστε κατ' αρχήν χρησιμοποιεί νόμιμα μέσα, παρεχόμενα από τον ίδιο τον φορολογικό νόμο, επιδιώκει όμως έναν αποδοκιμαζόμενο από την έννομη τάξη σκοπό, που κατά κύριο λόγο συνίσταται στην αποφυγή εκπλήρωσης φορολογικής οφειλής.

²⁴ Οβ Ναμίας, ό.π., Ι. Ντογιάκος, Ποινικό Φορολογικό Δίκαιο : Αποτελεί δίκαιο; , ΠοινΔικ 2003 σελ. 1194

²⁵ Θ. Παπακυριάκου, Οικονομικό έγκλημα και διαφορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 15

²⁶ Θ. Παπακυριάκου, ό.π., Του Ιδίου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 10 κ.έ

Ως φοροδιαφυγή με την στενή του όρου έννοια, νοείται η επέμβαση του φορολογούμενου, με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις στην διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής του, από τις αρμόδιες αρχές. Η συγκεκριμένη λοιπόν συμπεριφορά του φορολογούμενου, η οποία και μπορεί να συνίσταται σε αθέμιτη παρασιώπηση ή σε ψευδείς ισχυρισμούς σχετικά με πραγματικά περιστατικά που αφορούν την φορολογική του κατάσταση, προσβάλλει την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης²⁷. Τούτο δε διότι επιδιώκει είτε τον μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής, είτε τον καταλογισμό μικρότερου χρηματικού ποσού. Καθίσταται έτσι σαφές, ότι ενώ στην φοροαποφυγή, ο φορολογούμενος μετέρχεται νόμιμα μέσα προς επίτευξη του αποδοκιμαζόμενου από την έννομη τάξη σκοπού του, στην φοροδιαφυγή, χρησιμοποιεί παράνομα μέσα, τα οποία όπως προαναφέρθηκε συνίστανται είτε σε δήλωση ψευδών ή ελλιπών στοιχείων, είτε σε αθέμιτη παρασιώπηση των στοιχείων που υποχρεούται να ανακοινώσει στην φορολογική αρχή. Τούτη η συμπεριφορά λοιπόν, έχει ορθώς παραλληλιστεί, από πλευράς νομικηθικής με την απάτη, υπό την έννοια ότι ως εξαπατούμενος μπορεί να βοηθεί η φορολογική αρχή, την οποία ο δράστης προσπαθεί να παραπλανήσει, ώστε αυτή είτε να μην ασκήσει την νόμιμη αρμοδιότητά της, είτε να την ασκήσει εσφαλμένα, βεβαιώνοντας και εισπράττοντας μικρότερο χρηματικό ποσό από το εν τοις πράγμασιν οφειλόμενο²⁸.

Τέλος, ως φοροϋπερημερία, νοείται η συμπεριφορά του φορολογούμενου που έγκειται σε μη προσήκουσα καταβολή των εκάστοτε ληξιπρόθεσμων και ήδη προσδιορισμένων και ταμειακά βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών. Στην συγκεκριμένη, λοιπόν, περίπτωση ο φορολογούμενος δεν επενεργεί στην διαδικασία προσδιορισμού και ταμειακής βεβαίωσης του φόρου, αλλά αντίθετα, παραλείπει υπαιτίως να τον καταβάλλει²⁹. Αξίζει βέβαια να σημειωθεί ότι στις περισσότερες, αν όχι σε όλες τις περιπτώσεις, συμπεριφορές φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, συνοδεύονται από συμπεριφορά φοροϋπερημερίας, καθ' ο μέτρο ο φορολογούμενος δεν προχωρά σε εμπρόθεσμη

²⁷ Θ. Παπακυριάκου, ό.π.

²⁸ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 10 κ.έ

²⁹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π.

καταβολή (έστω και μέρους) του φόρου που θα προσδιοριζόταν και θα καταβαλλόταν διαφορετικά.

Γ. Το προστατευόμενο έννομο αγαθό των φορολογικών αδικημάτων

Εξ αρχής στο πλαίσιο των αναπτύξεών μας κατέστη σαφές ότι η φοροδιαφυγή, ως φαινόμενο, και όχι ως μεμονωμένη πράξη φορολογικής παραβατικότητας, υπό οποιαδήποτε μορφή και αν εκδηλώνεται, προκαλεί εκτός από στέρηση οικονομικών πόρων στο ελληνικό κράτος, προσβάλλοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την περιουσία του, και περαιτέρω δημοσιονομικές και κοινωνικοοικονομικές δυσλειτουργίες. Μάλιστα δε τονίστηκε ότι το εν λόγω φαινόμενο θα πρέπει ποινικοδογματικά να αξιολογείται ως προς τις μακρο-οικονομικές, μακρο-πολιτικές και μακρο-μακρο-κοινωνικές συνέπειες τις οποίες και επιφέρει, ώστε προς την αυτή κατεύθυνση θα πρέπει να αναζητηθεί και η πρόβλεψη (αυστηρών) ποινικών κυρώσεων στους παραβάτες. Βέβαια, στο χώρο του ποινικού δικαίου, μια τόσο ευρεία σύλληψη δεν μπορεί παρά να θεωρηθεί παρακινδυνευμένη, καθ' ο μέτρο αποδίδεται μια συγκεκριμένη αξιόποινη πράξη σε ένα συγκεκριμένο πρόσωπο, το οποίο μάλιστα κινδυνεύει να του επιβληθούν βαρύτερες ποινικές κυρώσεις. Έτσι λοιπόν και το προστατευόμενο έννομο αγαθό του αδικήματος της φοροδιαφυγής θα πρέπει να αναζητηθεί με αναφορά την κάθε μεμονωμένη πράξη φορολογικής παραβατικότητας, και όχι ως ένα μέγεθος που παραπέμπει σε μακροπρόθεσμα δημοσιονομικά δεδομένα³⁰.

Στην θεωρία, λοιπόν, έχουν διατυπωθεί ποικίλες απόψεις σχετικά με το προστατευόμενο έννομο αγαθό του αδικήματος της φοροδιαφυγής, υπό οιοδήποτε τρόπο και αν αυτό τυποποιούνταν στους εκάστοτε νόμους. Οι περισσότεροι δε συγγραφείς³¹ αναζητούν το

³⁰ Θ. Παπακυριάκου, Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 27, Ι. Μανωλεδάκης, Η τυποποίηση οικονομικών εγκλημάτων σε ειδικούς ποινικούς νόμους και η συρροή τους με αντίστοιχα εγκλήματα στον ποινικό κώδικα, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993, σελ. 97 κέ

³¹ Ι. Μανωλεδάκης, ό.π. Α. Μαργαρίτης/Χ. Σατλάνης/Ι. Φαρσεδάκης, Διάλογος με την πρόσφατη ποινική νομολογία, ΠοινΔικ 2016, σελ. 111, Δ. Ζιούβας, Τα φορολογικά αδικήματα, σε Οικονομικά Εγκλήματα τομ. β', Εκδοτική Επιμέλεια Ν. Κουράκη, 2007 σελ. 14 κ. έ, Μ. Καϊάφα- Γκμπάντι, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΘες 18/1988, Υπερ. 1998, σελ. 586, Γ. Δημήτριντας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, σελ. 84, Ε. Μπακέλας, Ζητήματα συρροής στα αδικήματα φοροδιαφυγής, Εισήγηση σε επιμορφωτικό σεμινάριο

έννομο αγαθό του αδικήματος στην περιουσία του Δημοσίου, με περαιτέρω εξειδικεύσεις. Επιπλέον, έχει υποστηριχθεί ότι θα πρέπει να αναζητήσουμε το έννομο αγαθό στην δικαιοσύνη (fairness) που πρέπει κατά την στοιχειώδη κοινωνική αντίληψη να διέπει την κατανομή του πλούτου και την απόκτηση οικονομικής άνεσης³², καθώς και στην δημόσια οικονομία ή ειδικότερα την φορολογική αξίωση του Δημοσίου³³, υπό την έννοια ότι η επιβολή των αντίστοιχων ποινικών κυρώσεων έχει ως συνέπεια τον εξαναγκασμό του φορολογούμενου προς εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων, οι οποίες και προκύπτουν από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, προς εξασφάλιση του πλήρους και ακριβούς προσδιορισμού της φορολογικής αξίωσης.

Τέλος, έχει υποστηριχθεί η άποψη³⁴ ότι τα φορολογικά αδικήματα στερούνται εννόμου αγαθού, δεδομένης αφενός της ρευστότητας της διαδικασίας προσδιορισμού του φόρου και τις εμφιλοχωρούσες εκτιμήσεις της Φορολογικής Διοίκησης και αφετέρου της τυποποίησης ποσοτικών ορίων στα θεσμοθετημένα αδικήματα, αλλά και του θεσμού του συμβιβασμού (η ισχύς του οποίου βέβαια τίθεται σήμερα εν αμφιβόλω) με την φορολογική αρχή που οδηγεί σε αποκλεισμό εφαρμογής των ποινικών διατάξεων. Η συγκεκριμένη θέση όμως κατά την άποψη της γράφουσας στερείται βασιμότητας, καθώς δεν είναι νοητή η ποινικοποίηση συμπεριφορών, δίχως αυτή να αποβλέπει στην προστασία ενός εννόμου αγαθού.

Πράγματι λοιπόν, σημείο σύζευξης των διάφορων απόψεων που έχουν διατυπωθεί στη θεωρία, αλλά και κρατούσα εν τέλει άποψη ως προς το προστατευόμενο έννομο αγαθό του αδικήματος της φοροδιαφυγής, αποτελεί η περιουσία του Δημοσίου, υπό την ειδικότερη μορφή των φορολογικών του αξιώσεων έναντι των πολιτών. Επί της συγκεκριμένης δε θέσης, έχει βασιμώς υποστηριχθεί³⁵, σε συνδυασμό με όσα ανωτέρω

ΕΣΔΙ, Εγκλήματα φοροδιαφυγής. Αντιμετώπιση των σχετικών προβλημάτων μετά τον ν. 4337/2015 και ζητήματα φορολογικού δικαίου, www.lawspot.gr,

³² Ν. Ανδρουλάκης, Γύρω από την οικονομική εγκληματικότητα, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993, σελ. 9 κέ

³³ Ο. Τσόλκα, Τα οικονομικά εγκλήματα κατά της δημοσιονομικής πολιτικής του κράτους και των υπεράκτιων φορέων, ιδίως της ΕΟΚ, , Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993, σελ. 43 κ.έ

³⁴ Αικ. Συκιάτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, 2010, σελ. 81 κ. έ

³⁵ Θ. Παπακυριάκου, Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 33κ. έ, Του Ιδίου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική

αναφέρθηκαν³⁶, ότι ο όρος «φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου» χρήζει περαιτέρω εξειδίκευσης, καθώς η εκάστοτε αξιόποινη συμπεριφορά του φορολογούμενου μπορεί να πλήττει είτε την ίδια την υπόσταση της γεννημένης φορολογικής αξίωσης, όταν η φορολογική αρχή δεν προβαίνει καθόλου σε βεβαίωση ή προβαίνει σε ελλιπή βεβαίωση, είτε την ικανοποίηση, την ενσωμάτωση του φορολογικού εσόδου, ήδη βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης. Τούτη η διάκριση, άλλωστε, δίνει εξήγηση στην αυξημένη απαξία της πρώτης συμπεριφοράς, σε σχέση με την δεύτερη, παρότι και οι δύο συμπεριφορές αποτρέπουν την εισροή νόμιμου φορολογικού εσόδου στην περιουσία του Δημοσίου. Έτσι λοιπόν εξηγείται η διαφορετική ποινική αντιμετώπιση του αδικήματος της φοροδιαφυγής, όπως τυποποιείται σήμερα στο άρθρο 66 ν. 4173/2014 και αντιστοιχεί στην πρώτη από τις ως άνω περιγραφόμενες συμπεριφορές, που τιμωρείται ακόμα και σε βαθμό κακουργήματος, με αυτό της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990), το οποίο και περιγράφεται από τον νομοθέτη αποκλειστικά ως πλημμέλημα.

Κατόπιν τούτων, έχει βασίμως προταθεί³⁷ η υιοθέτηση ενός πλήρους και αρκετά εξειδικευμένου ορισμού του προστατευόμενου εννόμου αγαθού, ώστε τούτο να συνίσταται στις «διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα, συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου». Τούτη η διατύπωση καλύπτει πράγματι τον πραγματικό λόγο για τον οποίο οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου ανάγονται σε προστατευόμενο έννομο αγαθό, αφού δια της επιβολής ποινικών κυρώσεων σε παραβάτες της φορολογικής νομοθεσίας, διαφαίνεται η εξέχουσα θέση που έχει η επιβολή και είσπραξη φόρων στην λειτουργία ενός σύγχρονου κράτους δικαίου. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι με την υιοθέτηση της εν λόγω θέσης, δίνεται και μια σαφής εξήγηση στην σχέση ειδικότητας των φορολογικών αδικημάτων έναντι των γενικών διατάξεων του Ποινικού Κώδικα, όπως θα αναλυθεί στη

προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 189 κ. έ, Του Ιδίου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 17

³⁶ Οράτε σχετικά υποκεφ. Β, σελ. 15 κ. έ

³⁷ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, την αυτή άποψη υιοθετούν και ο Γ. Δημήτρινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, σελ. 84, Π. Παπανδρέου, Διαγράμματα Ειδικών Ποινικών Νόμων, 2013, σελ.3, Δ. Ζιούβας, Τα φορολογικά αδικήματα σε Οικονομικά Εγκλήματα τομ. β', Εκδοτική Επιμέλεια Ν. Κουράκη, 2007 σελ. 14 κ. έ, Στ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990), ΠοινΧρ 2016 σελ. 3

συνέχεια, καθώς οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου έναντι του φορολογούμενου, αποτελούν υποσύνολο της κρατικής περιουσίας.

Όσον αφορά τώρα την άποψη που ακολουθεί η νομολογία, με εξαίρεση κάποιες μεμονωμένες περιπτώσεις, κυρίως κατά τις προηγούμενες δεκαετίες, δέχεται ότι προστατευόμενο έννομο αγαθό αποτελεί η περιουσία του Δημοσίου. Πιο συγκεκριμένα έχει κριθεί κατά το παρελθόν ότι προστατευόμενο έννομο αγαθό των αδικημάτων της φοροδιαφυγής αποτελεί η εθνική οικονομία³⁸, η ισονομία της εισοδηματικής πολιτικής και της άμεσης συμμετοχής στις κοινές δαπάνες³⁹, η δημοσιονομική πολιτική και ορθολογιστική κατανομή των οικονομικών βαρών στους πολίτες, ώστε να είναι εφικτή η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής⁴⁰ και ακόμη γενικότερα η εξυπηρέτηση γενικού συμφέροντος⁴¹. Οι εν λόγω απόψεις όμως αντιμετωπίζουν με ιδιαίτερη ευρύτητα το προστατευόμενο έννομο αγαθό, και δεν μπορούν να γίνουν εύκολα αποδεκτές. Έτσι λοιπόν, το Ανώτατο Ακυρωτικό, με νεώτερες αποφάσεις του, προχωρά σε ακριβέστερο προσδιορισμό του εννόμου αγαθού, λαμβάνοντας την θέση πως πρόκειται για την περιουσία του Δημοσίου, η οποία και πλήττεται από την απώλεια φόρων⁴².

³⁸ ΣυμβΑΠ 644/1988, ΠοινΧρ 1988, σελ. 743

³⁹ ΑΠ 1576/1994, ΠοινΧρ 1994, σελ. 1365

⁴⁰ ΑΠ 813/1997, ΠοινΧρ 1998 σελ. 250

⁴¹ ΑΠ 73/1998, ΠοινΧρ 1998, σελ. 738

⁴² ΑΠ 446/2014, ΣυμβΑΠ 1744/2002, ΑΠ 316/2001, ΑΠ 697/2000, ΑΠ 871/1999, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 607/1996, ΠοινΧρ 1997, σελ. 258, ΑΠ 871/1999, ΠοινΧρ 2000 σελ. 356

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΟΙ ΠΕΡΙΓΡΑΦΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΣΤΗΝ ΔΙΑΤΑΞΗ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 66 παρ. 1 β'

ΚΦΔ

Προτού προχωρήσουμε σε ανάλυση των τυποποιούμενων στην αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση στοιχείων του αδικήματος της μη καταβολής ΦΠΑ και άλλων παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, όπως ισχύει σήμερα, αξίζει να προβούμε σε κάποιες επισημάνσεις σχετικά με τα βασικά χαρακτηριστικά των αναφερόμενων φόρων.

Α. Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Αρχικά λοιπόν, ο ΦΠΑ αποτελεί πραγματικό⁴³, έμμεσο και γενικό φόρο (κατανάλωσης), ενώ από την εισαγωγή του και μέχρι σήμερα έχει αντικαταστήσει όχι μόνο τον φόρο κύκλου εργασιών⁴⁴, αλλά και πληθώρα άλλων έμμεσων φόρων⁴⁵. Θα πρέπει μάλιστα εξ αρχής να καταστεί σαφές ότι η διάκριση των φόρων σε άμεσους και έμμεσους έχει ως κριτήριο την επίρριψη του φόρου από το υπόχρεο σε καταβολή πρόσωπο, σε βάρος άλλου προσώπου, του τελικού καταναλωτή⁴⁶. Στην περίπτωση έτσι των άμεσων φόρων, ο εκ του νόμου υπόχρεος σε καταβολή του φόρου είναι ο πραγματικός οφειλέτης αυτού. Αντίθετα, στην περίπτωση των έμμεσων, ο πραγματικός οφειλέτης του φόρου είναι πρόσωπο διαφορετικό από το εκ του νόμου υπεύθυνο για τη συλλογή και απόδοση του φόρου. Ο τελευταίος μάλιστα θα μπορούσαμε να πούμε πως διαδραματίζει έναν ενδιάμεσο ρόλο ανάμεσα στο Δημόσιο και τον τελικό καταναλωτή (τον πραγματικό οφειλέτη του φόρου)⁴⁷. Αδιαμφισβήτητα έτσι ο ΦΠΑ αποτελεί βασικό πυλώνα της

⁴³ Επιβάλλεται δηλαδή σε ορισμένο οικονομικό στοιχείο ή πράξη του φορολογούμενου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η προσωπική κατάστασή του, η οικονομική του δύναμη, ούτε και άλλα προσωπικά του στοιχεία, Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014, σελ. 47κ. έ

⁴⁴ Άρθρο 63 ΚΦΠΑ

⁴⁵ Θ. Φορτσάκης/Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013, σελ. 300 κ. έ

⁴⁶ Για τα κριτήρια διάκρισης άμεσων και έμμεσων φόρων, οράτε σχετικά Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π

⁴⁷ Κ. Γιαννόπουλος, Η διάκριση του προσώπου το οποίο φέρει την «ευθύνη» έναντι του Δημοσίου για τη συλλογή, απόδοση και καταβολή του φόρου, από το πρόσωπο, το οποίο φέρει τελικά το «βάρος» του φόρου, ΔΕΕ 2003, σελ. 1148

έμμεσης φορολογίας στο ισχύον φορολογικό σύστημα και ιδιαίτερα σημαντική πηγή φορολογικών εσόδων για το ελληνικό Δημόσιο.

Ως φόρος επί δαπάνης λοιπόν, ο ΦΠΑ βαρύνει οικονομικά τον τελικό καταναλωτή αγαθών και υπηρεσιών. Στο σύστημα είσπραξης και απόδοσης του ΦΠΑ βέβαια δεν εμπλέκονται μόνο επιχειρήσεις που συναλλάσσονται απευθείας με τον τελικό καταναλωτή, αλλά προς αποφυγή τυχών ανισοτήτων σε σχέση με τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε άλλα (κυρίως προγενέστερα) στάδια της οικονομικής αλυσίδας, εμπλέκονται όλες οι επιχειρήσεις της οικονομικής αλυσίδας. Ως αντικείμενο επιβολής φόρου ορίζονται δηλαδή και οι συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, με την υποχρέωση είσπραξης και απόδοσης τμήματος του ΦΠΑ, βαρύνεται κάθε επιχείρηση, από τον παραγωγό μέχρι τον λιανοπωλητή, ενώ αντίστοιχα οι επιχειρήσεις που προμηθεύονται αγαθά ή υπηρεσίες για να τα διαθέσουν παραπέρα, βαρύνονται ομοίως με υποχρέωση απόδοσης τμήματος του εν λόγω φόρου. Έτσι άλλωστε εξυπηρετείται και η αποτελεσματικότερη και ταχύτερη εισροή εσόδων στο Δημόσιο⁴⁸.

Βέβαια, προκειμένου να διατηρηθεί ο χαρακτήρας του συγκεκριμένου φόρου και να βαρύνει τον τελικό καταναλωτή, κάθε επιχείρηση έχει δικαίωμα να συμψηφίζει το ποσό του ΦΠΑ που πληρώνει για την προμήθεια των αγαθών ή υπηρεσιών, ώστε να δύναται να ασκεί επιχειρηματική-οικονομική δραστηριότητα (ΦΠΑ εισροών), με το ποσό του ΦΠΑ που εισπράττει για λογαριασμό του Δημοσίου και την περαιτέρω διακίνηση αγαθών και υπηρεσιών (ΦΠΑ εκροών)⁴⁹. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι κάθε επιχείρηση δύναται μέσω του συστήματος συμψηφισμού να της επιστραφεί το ποσό του ΦΠΑ που έχει καταβάλει, ασκώντας τοιουτοτρόπως το δικαίωμα έκπτωσης από τον φόρο. Επιπλέον, αξίζει να αναφέρουμε ότι στις περιπτώσεις που για την μεταπώληση ενός

⁴⁸ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

⁴⁹ Οράτε σχετικά άρθρο 30 ΚΦΠΑ (ενδεικτικά η παρ. 1: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκτέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο»)

αγαθού ή υπηρεσίας δεν προβλέπεται η επιβολή ΦΠΑ, όπως συμβαίνει κατά την εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθού, δίνεται η δυνατότητα στην επιχείρηση που διενεργεί την μεταπώληση να λάβει πίσω αυτούσια επιστροφή ΦΠΑ, που πλήρωσε κατά τον χρόνο προμήθειας του αγαθού ή της υπηρεσίας. Η προαναφερόμενη δε περίπτωση, απαντά ιδιαίτερα συχνά στην πράξη, ενώ δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που συστήνονται εικονικές εταιρίες, οι οποίες φέρονται να αποδέχονται αγαθά ή υπηρεσίες, με απώτερο σκοπό η επιχείρηση που φέρεται να προέβη στην μεταπώληση αυτού, να λάβει ολόκληρο το ποσό της επιστροφής ΦΠΑ.

Κατόπιν των ανωτέρω διασαφηνίσεων λοιπόν φαίνεται ότι το σύστημα συμψηφισμού εξυπηρετεί, όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε, την ταχύτερη είσπραξη του ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε συγκεκριμένο αγαθό ή υπηρεσία, αφού το Δημόσιο αντί να αναμένει να εισπράξει το συνολικό ποσό του ΦΠΑ, προεισπράττει αυτό τμηματικά από τις επιχειρήσεις που μετέχουν στην οικονομική αλυσίδα. Εντούτοις, δεν μπορούμε να μην αναφερθούμε στην «πολυπλοκότητα» που εμφανίζει, αφενός λόγω των επιμέρους ρυθμίσεων που ισχύουν για συγκεκριμένες κατηγορίες αγαθών και υπηρεσιών και αφετέρου λόγω του ιδιαίτερου βάρους για τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Δημοσίου, που υποχρεούνται να επιβλέπουν την λειτουργία συστήματος συμψηφισμών και επιστροφών. Αυτή δε ακριβώς την πολυπλοκότητα του συστήματος και το ιδιαίτερο βάρος των αρμόδιων ελεγκτικών αρχών, εκμεταλλεύονται διάφορα κυκλώματα απάτης, ώστε να επιτύχουν τον προσπορισμό παράνομων κερδών σε βάρος της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, ιδίως δια της παράνομης επιστροφής ΦΠΑ.

Για την τελευταία αυτή περίπτωση έγινε λόγος και ανωτέρω, αφού απαντάται ιδιαίτερα συχνά στην πράξη και απασχολεί τα ποινικά δικαστήρια της χώρας⁵⁰, ώστε συνίσταται κυρίως στην ανάπτυξη κυκλωμάτων απάτης (γνωστά και ως κυκλώματα «carousel») με εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που φέρονται να πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Πιο συγκεκριμένα, δεδομένου ότι οι πωλήσεις αγαθών από επιχειρήσεις κάθε κράτους-μέλους προς τις επιχειρήσεις άλλου κράτους μέλους γίνονται δίχως

⁵⁰ ΠεντΕφΑθ 2572/2013, ΑΠ 1235/2010, ΑΠ 1014/2014, ΑΠ 745/2009, ΑΠ 1468/2009, ΑΠ 744/2007, ΑΠ 150/2007, ΑΠ 1073/2008, ΑΠ 1917/2008, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

επιβάρυνση με ΦΠΑ, η επιχείρηση που προβαίνει σε πώληση, και αφού δεν εισπράττει ΦΠΑ κατά την πώληση, δικαιούται πλήρους επιστροφής από το κράτος μέλος στο οποίο και δραστηριοποιείται, του ΦΠΑ που κατέβαλε στους προμηθευτές για την αγορά του αγαθού που μεταπώλησε⁵¹. Έτσι λοιπόν, η πωλήτρια επιχείρηση, εκμεταλλευόμενη το ως άνω περιγραφόμενο σύστημα, μπορεί να εμφανίζει ότι έχει προβεί σε ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, ενώ στην πραγματικότητα τα έχει πωλήσει χωρίς παραστατικά ή με πλαστά παραστατικά προς το έτερο κράτος μέλος. Κατ' αυτόν τον τρόπο δηλαδή μπορεί να ενθυλακώνει τόσο το ποσό του ΦΠΑ εκροών προς ίδιον όφελος όσο και να λαμβάνει ως επιστροφή το σύνολο του ΦΠΑ εισροών.

Κλείνοντας δε τις αναλύσεις μας, σχετικά με τον ΦΠΑ, αξίζει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τα οριζόμενα στην διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΠΑ, κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε ΦΠΑ, υποχρεούται να υποβάλλει σε τακτά χρονικά διαστήματα (τα οποία και καθορίζονται από το παρόν άρθρο), περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, δηλώνοντας το χρεωστικό αποτέλεσμα ΦΠΑ, που προέκυψε από την υποκείμενη σε ΦΠΑ δραστηριότητά του στην αντίστοιχη περίοδο και συνακόλουθα να καταβάλλει το αναλογούν ποσό φόρου.

B. Οι Παρακρατούμενοι φόροι

Την έννοια των παρακρατούμενων φόρων αποδίδει ρητά η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 2 του ν. 4174/2013, αναπαράγοντας την καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 18 ν. 2523/1997, και ορίζοντας ότι 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. Οι παρακρατούμενοι λοιπόν φόροι δεν καταβάλλονται άμεσα στο ελληνικό Δημόσιο από εκείνους που είναι υποχρεωμένοι να τους καταβάλλουν, αλλά έμμεσα, δηλαδή από τρίτα πρόσωπα, τα οποία έχουν υποχρεωτικά προεισπράξει τους φόρους αυτούς από τους πραγματικά υπόχρεους σε καταβολή, και εν συνεχεία υποχρεωτικά αποδίδουν στο ελληνικό Δημόσιο ή σε άλλο φορέα τους φόρους που προεισέπραξαν, σύμφωνα με την

⁵¹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Ν. Παντελής, ό.π

οριζόμενη στον νόμο διαδικασία και εντός τασσόμενης προς τούτο προθεσμίας⁵². Υπόχρεο δηλαδή πρόσωπο για παρακράτηση και απόδοση του σχετικού φόρου προς το Δημόσιο είναι το πρόσωπο που καταβάλλει την παροχή προς τον δικαιούχο⁵³.

Στην παραπάνω έννοια εμπίπτουν λοιπόν φορολογικές επιβαρύνσεις που επιβάλλονται σε συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδημάτων, με τη μέθοδο της φορολόγησης εισοδήματος στην πηγή⁵⁴, καθώς και άλλα είδη φορολογιών, όπως η περίπτωση της φορολογίας κερδών από τυχερά παίγνια⁵⁵. Το ίδιο τέλος ισχύει και με τις παρακρατούμενες εισφορές στις αντίστοιχες περιπτώσεις που ρητά ορίζεται σε επιμέρους διατάξεις ότι αυτές παρακρατούνται και αποδίδονται στον στο Δημόσιο ή άλλο φορέα⁵⁶.

Δεν πρόκειται έτσι για παρακρατούμενο φόρο κατά την ως άνω έννοια, η περίπτωση που την υποχρέωση απόδοσης του φόρου⁵⁷ φέρει ο ίδιος ο φορολογούμενος, και ως εκ τούτου δεν μεσολαβεί στην εν λόγω διαδικασία τρίτο πρόσωπο, το οποίο να παρακρατεί το ποσό του οφειλόμενου φόρου⁵⁸. Στην τελευταία αυτή περίπτωση εφαρμογής τυγχάνει η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. α' ν. 4174/2013. Ακόμη, δεν αποτελούν παρακρατούμενο φόρο τα διάφορα πρόστιμα και πολλαπλά τέλη, ούτε τυχόν διοικητικές κυρώσεις⁵⁹.

⁵² Γ. Δημήτριντας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, σελ. 103 κ. έ

⁵³ Οράτε σχετικά άρθρο 59 ΚΦΕ 2013 : παρ.1. «Γα ακόλουθα πρόσωπα υποχρεούνται να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή: α) κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους «ή υπαλλήλους τους», β) κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα, γ) ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες οντότητες που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους», παρ. 2 «Το πρόσωπο, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, φέρει την ευθύνη παρακράτησης φόρου και απόδοσής του στο κράτος»

⁵⁴ Όπως ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ), ο φόρος επί του εισοδήματος ελεύθερων επαγγελματιών.

⁵⁵ Οράτε σχετικά άρθρο 58 παρ. 1 ν. 2961/2001

⁵⁶ Γ. Δημήτριντας, ό.π

⁵⁷ Επί παραδείγματι ο φόρος επί κέρδους ή ωφέλειας που προέρχεται από μεταβίβαση ή εκχώρηση περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης

⁵⁸ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

⁵⁹ Οράτε σχετικά την υπ' αριθμ. 11/1990 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, σε www.nsk.gov.gr

Γ. Οι επιρριπτόμενοι φόροι

Εν αντιθέσει με τους παρακρατούμενους φόρους, όπου σύμφωνα με τον νόμο υπάρχει διαφοροποίηση μεταξύ του προσώπου που κατά τον νόμο είναι φορολογικά βαρυνόμενος και του προσώπου που είναι υπόχρεος προς απόδοση του φόρου, όσον αφορά τους επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, οι ιδιότητες του φορολογικά βαρυνόμενου και του υπόχρεου προς απόδοση δεν διακρίνονται με ευκολία, καθώς το αντικείμενο φορολόγησης είναι κατά κανόνα μια δαπάνη ή μια συναλλαγή⁶⁰.

Στην περίπτωση των επιρριπτόμενων φόρων λοιπόν, ο νόμος παρέχει τη δυνατότητα στον υπόχρεο προς απόδοση του φόρου να μετακυλύει τη φορολογική επιβάρυνση προς άλλο πρόσωπο, εισπράττοντας από αυτό τον προς απόδοση φόρο⁶¹. Έτσι και στους επιρριπτόμενους φόρους δημιουργείται διάσταση μεταξύ του υπόχρεου προς απόδοση και του αληθώς βαρυνόμενου με τον φόρο προσώπου, δηλαδή αυτός που κατά νόμον υφίσταται τελικά το φορολογικό βάρος δεν είναι αυτός που καταβάλλει τον φόρο προς το Δημόσιο⁶².

Εν όψει των ανωτέρω λοιπόν προκύπτει ότι η έννοια των επιρριπτόμενων φόρων προσεγγίζει καταρχήν τον φόρο κατανάλωσης, χωρίς ωστόσο τούτο να σημαίνει ότι σε κάθε περίπτωση μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης φόρων κατανάλωσης, τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ. Και τούτο διότι πολλοί τέτοιοι φόροι είτε έχουν ρητά εξαιρεθεί εκ του νόμου, είτε ρυθμίζονται από άλλες φορολογικές ποινικές διατάξεις, είτε τέλος δεν μπορούν με βεβαιότητα να χαρακτηριστούν ως επιρριπτόμενοι φόροι, κατά την έννοια του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ⁶³. Τέτοια δε περίπτωση αποτελούν οι δασμοί και οι λοιπές συναφείς επιβαρύνσεις που επιβάλλονται κατά την εισαγωγή ή εξαγωγή αγαθών (όπως οι γεωργικές εισφορές), οι οποίοι αν και κατά την έννοια του φορολογικού δικαίου αποτελούν επιρριπτόμενους φόρους, δεν υπάγονται στην ρυθμιστική εμβέλεια της ως άνω διάταξης. Και τούτο διότι η μη

⁶⁰ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

⁶¹ Οράτε σχετικά άρθρο 12 παρ. 1 ν. 2579/1998

⁶² Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Γ. Δημήτριάδης, ό.π.

⁶³ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

απόδοση των ως άνω φόρων συνιστά τελωνειακή παράβαση, εμπίπτουσα στις διατάξεις του ν. 2960/2001. Ομοίως και οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης για τα ενεργειακά προϊόντα, την ηλεκτρική ενέργεια, τα αλκοολούχα ποτά και τον βιομηχανοποιημένο καπνό, καθώς και το τέλος ταξινόμησης οχημάτων, δεν εμπίπτουν στην έννοια του επιρριπτόμενου φόρου του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ, αλλά στην ρυθμιστική εμβέλεια του Τελωνειακού Κώδικα του ν. 2960/2001. Επιπλέον, δεν εμπίπτουν στην ως άνω περιγραφόμενη έννοια του επιρριπτόμενου φόρου ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων⁶⁴, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων⁶⁵, και ο φόρος μεταβίβασης πλοίων⁶⁶.

Έτσι λοιπόν, στην έννοια των επιρριπτόμενων φόρων υπάγεται σήμερα το τέλος συνδρομητών κινητής και καρτοκινητής τηλεφωνίας⁶⁷, ο ειδικός φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων⁶⁸. Στις συγκεκριμένες περιπτώσεις πρόκειται πράγματι για φορολογική υποχρέωση που προκαλεί διάσταση μεταξύ του φορολογικά βαρυνόμενου και του υπόχρεου προς απόδοση προσώπου.

Τέλος, και για την πληρότητα της ανάλυσης, αξίζει να σημειωθεί ότι ως αντικείμενα προστασίας στην διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ, αναφέρονται ο φόρος κύκλου εργασιών και ο φόρος ασφαλιστρων. Η συγκεκριμένη όμως ρητή αναφορά, περισσότερο συμβολικούς σκοπούς εξυπηρετεί, αφού και τα δύο είδη φόρων υπάγονται στην έννοια των επιρριπτόμενων φόρων. Μάλιστα, ειδικά ο φόρος κύκλου εργασιών, μετά την εισαγωγή του ΦΠΑ, ως «γενικού φόρου κατανάλωσης»⁶⁹, ουσιαστικά καταργήθηκε⁷⁰.

Όσον δε αφορά στο αντικείμενο του φόρου ασφαλιστρων, αυτό συνίσταται στα απαιτητά ασφαλιστρα και τα πάσης φύσεως δικαιώματα που απορρέουν από τις ασφαλιστικές συμβάσεις. Υπόχρεα προς καταβολή του εν λόγω φόρου πρόσωπα είναι ημεδαπές και

⁶⁴ Εγκ. ΥπΟικ 1125403/2171/Α 0012/ ΠΟΛ. 1317/2.12.1997

⁶⁵ Α.Ν. 1521/1950

⁶⁶ Ν.Δ. 3415/1955

⁶⁷ Οράτε σχετικά άρθρο 12 παρ. 1 ν. 2579/1998

⁶⁸ Οράτε σχετικά άρθρο 5 ν. 3845/2010

⁶⁹ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. ΙΙ, σελ. 44

⁷⁰ Οράτε σχετικά άρθρο 63 παρ. 1 α' ΚΦΠΑ

αλλοδαπές ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που εισπράττουν ασφάλιστρα (π.χ. παροχής οδικής βοήθειας σε περίπτωση ατυχήματος)⁷¹.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η ΑΛΗΘΗΣ ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΑΔΙΚΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΔΙΑ ΤΗΣ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΠΑ, ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ Η΄ ΕΠΙΡΡΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ (ΆΡΘΡΟ 66 παρ. 1 στοιχ. β΄ ΚΦΔ)

Α. Η αληθής έννοια του αδικήματος της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής ΦΠΑ, παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. β΄ ΚΦΔ) και η σχέση του με το αδίκημα της υπεξαίρεσης⁷²

Ενόψει των ανωτέρω επισημάνσεων σχετικά με τα χαρακτηριστικά των τυποποιούμενων στην διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β΄ ΚΦΔ φόρων, παρατηρούμε ότι η αξιόποινη συμπεριφορά του δράστη του εν λόγω εγκλήματος, δηλαδή η μη απόδοση ή η ανακριβής απόδοση, ο συμψηφισμός ή η ανακριβής έκπτωση αυτών, με σκοπό την αποφυγή πληρωμής τους, κατατείνει στην «αδιοποίηση» ξένης περιουσίας, δια της ενθυλάκωσης οικονομικών αξιών που έχουν εισπραχθεί ή παρακρατηθεί ως φόροι από τρίτους, προκειμένου να αποδοθούν στο Δημόσιο⁷³.

Εν προκειμένω δηλαδή, στην περίπτωση του ΦΠΑ, των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, ο δράστης λειτουργεί όχι ως διαχειριστής της δικής του περιουσίας, αλλά ως διαχειριστής δημόσιας περιουσίας⁷⁴, αφού εισπράττει ή παρακρατεί για λογαριασμό του Δημοσίου χρηματικά ποσά (φόρων) που προέρχονται από την περιουσία τρίτων και τα οποία οφείλουν τρίτοι (π.χ. καταναλωτές), αφού όπως

⁷¹ Οράτε σχετικά άρθρο 29 ν. 3692/2006

⁷² Για την έννοια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης, συμψηφισμού, έκπτωσης ή λήψης επιστροφής με παραπλάνηση της φορολογικής Διοίκησης, αναφερόμενη και ως «φορολογική απάτη», οράτε σχετικά κεφάλαιο 4^ο, σελ. 46 κ. έ

⁷³ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ. 52, Του Ιδίου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α΄, 2014, σελ. 93 κ. έ

προαναφέρθηκε υπάρχει διάσταση μεταξύ του κατά νόμον υπόχρεου προς συλλογή και απόδοση του φόρου, και του πραγματικά φορολογικά βαρυνόμενου, με τον πρώτο να φέρει την υποχρέωση, ως δημόσιος υπόλογος, να τα αποδώσει στο Δημόσιο. Όταν λοιπόν η μη απόδοση αυτών, με οποιονδήποτε τρόπο και αν τελείται, διενεργείται πράγματι με σκοπό ιδιοποίησης, δηλαδή με σκοπό οριστικής αποστέρησης από το Δημόσιο προς όφελος του δράστη, δεν μπορεί παρά να φέρει τα χαρακτηριστικά μιας «ειδικής φορολογικής υπεξαίρεσης»⁷⁵, άλλως «φοροϋπεξαίρεσης»⁷⁶. Στην συγκεκριμένη άλλωστε περίπτωση έχει ήδη προκύψει κυριότητα του Δημοσίου, ώστε για τον δράστη το εν λόγω χρηματικό ποσό έχει την ιδιότητα του «ξένου», επομένως η παράνομη ιδιοποίησή του, πληροί την αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της υπεξαίρεσης (άρθρο 375 ΠΚ).⁷⁷ Τούτο όμως μπορεί να συμβεί μόνο στην περίπτωση που ο μη αποδοθείς φόρος παρακρατήθηκε ή εισπράχθηκε από τον υπόχρεο προς απόδοση, ώστε να έχει ήδη θεμελιώσει κατοχή επί του χρηματικού αυτού ποσού, και όχι όταν η καταβολή του προς το Δημόσιο γίνεται απευθείας από τον φορολογικά βαρυνόμενο, χωρίς την παρεμβολή άλλου προσώπου.

Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι «ιδιοποίηση» ενός ποσού φόρου, κατά την ως άνω έννοια, μπορεί να λάβει χώρα μόνο όταν ο υπόχρεος προς απόδοση είχε πραγματικά εισπράξει ή παρακρατήσει το αντίστοιχο χρηματικό ποσό, από τον φορολογικά βαρυνόμενο. Επί παραδείγματι, στην περίπτωση του ΦΜΥ, θα πρέπει να υπάρξει πραγματική καταβολή μισθού στον εργαζόμενο, αφού μόνο υπό αυτήν την προϋπόθεση τίθεται και ζήτημα παρακράτησης τμήματος του καταβληθέντος ποσού και απόδοσής του, ως προκαταβολής φόρου στο Δημόσιο. Ομοίως και στην περίπτωση του ΦΠΑ, θα πρέπει να υπάρξει πραγματικά παράδοση αγαθού ή παροχής υπηρεσίας, αφού μόνο τότε συντρέχει

⁷⁴ Θ. Παπακυριάκου, ό.π., Κ. Τριανταφυλλόπουλος, Τα αδικήματα των φορολογικών παραβάσεων και η δικαστηριακή τους αντιμετώπιση, ΝοΒ 1988, σελ. 844

⁷⁵ ΣυμβΠλημΘες 18/1998, Υπερ. 1998 σελ. 586

⁷⁶ Ν. Ανδρουλάκης, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993, σελ. 21, Δ. Ζιούβας, Τα φορολογικά αδικήματα σε Οικονομικά Εγκλήματα τομ. β', Εκδοτική Επιμέλεια Ν. Κουράκη, 2007, σελ. 46 κ. έ

⁷⁷ Ν. Ανδρουλάκης, ό.π., Α. Εκκλησιάρχος, Παρατηρήσεις στην ΑΠ 357/2013, ΠοινΔικ 2014, σελ. 123, εν μέρει αντίθετη άποψη υποστηρίζεται από τον Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005 σελ. 243, ο οποίος ειδικά στην περίπτωση του ΦΠΑ θεωρεί ότι υπάρχουν κάποιες αμφιβολίες ως προς το εάν υπάρχει πράγματι ένα διακριτό περιουσιακό αντικείμενο, επί του οποίου μπορεί να αποκτήσονται αυτόματα κυριότητα το Δημόσιο

φορολογητέα πράξη επί της οποίας είναι νοητή η επιβολή ΦΠΑ⁷⁸. Στις ως άνω περιγραφόμενες περιπτώσεις λοιπόν ο δράστης παραλείπει την απόδοση εισπραχθέντων ποσών με σκοπό να τα ενσωματώσει στην περιουσία του, αποστερώντας τα οριστικά από το κράτος.

Για να κατανοήσουμε έτι περισσότερο την έννοια της ιδιοποίησης χρηματικών ποσών που αντιστοιχούν σε φόρους που καίτοι εισπράχθηκαν, δεν αποδόθηκαν, αξίζει να αναφερθούμε συνοπτικά στο αδίκημα της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Στην διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του α.ν. 86/1967⁷⁹ λοιπόν, τυποποιούνται δύο μορφές του αδικήματος της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών. Η πρώτη μορφή αφορά τη μη καταβολή στον οικείο ασφαλιστικό οργανισμό από τον εργοδότη των ασφαλιστικών εισφορών που τον βαρύνουν (εργοδοτικές εισφορές) , ενώ η δεύτερη την μη καταβολή ή μη απόδοση των παρακρατηθεισών εργατικών εισφορών (παράγραφοι 1 και 2 αντίστοιχα). Ειδικότερα, όσον αφορά την πρώτη μορφή, δεν έχει λάβει χώρα μετάθεση κυριότητας του χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στην εκάστοτε εισφορά από τον υπόχρεο εργοδότη προς τον δικαιούχο ασφαλιστικό οργανισμό, ώστε να μπορεί να γίνει λόγος για ιδιοποίηση του χρηματικού ποσού. Ως προς την δεύτερη όμως τα πράγματα δεν είναι τόσο ξεκάθαρα, αλλά θα πρέπει να διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις⁸⁰ : Ο εργοδότης είτε έχει υποχρέωση καταβολής στον ασφαλιστικό οργανισμό της εργατικής εισφοράς, όταν καταβάλλει στον εργαζόμενο εξαρχής μειωμένες, σε αντίστοιχο με την υποχρέωσή του προς τον ασφαλιστικό οργανισμό βαθμό, αποδοχές, είτε καταβάλλει εξαρχής στον εργαζόμενο το σύνολο των αποδοχών, με ταυτόχρονη παρακράτηση της εργατικής εισφοράς, την οποία και οφείλει να αποδώσει στον ασφαλιστικό οργανισμό.

⁷⁸ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ. 56

⁷⁹ Παρ. 1 «Όστις υπέχων νόμιμον υποχρέωσιν καταβολής των βαρυνουσών αυτών τον ίδιον ασφαλιστικών εισφορών (εργοδοτικών), ασχέτως ποσού, προς τους εις το Υπουργείον Εργασίας υπαγομένους πάσης φύσεως Οργανισμούς Κοινωνικής Πολιτικής ή Κοινωνικής Ασφαλίσεως ή ειδικούς Λογαριασμούς, δεν καταβάλλει ταύτας εντός μηνός, αφ' ης αύται κατέστησαν απαιτηταί, προς τους ως άνω Οργανισμούς τιμωρείται δια φυλακίσεως τουλάχιστον τριών μηνών και χρηματικής ποινής τουλάχιστον 10 χιλιάδων δραχμών (20.000 ευρώ), παρ. 2 « Όστις παρακρατών ασφαλιστικής εισφοράς των παρ' αυτώ εργαζομένων επι σκοπώ αποδόσεως εις τους κατά την παράγραφον 1 Οργανισμούς δεν καταβάλλει ή δεν αποδίδει ταύτας προς τους ανωτέρω Οργανισμούς εντός μηνός αφ' ης κατέστησαν απαιτηταί τιμωρείται επί υπ' εξαίρέσει δια φυλακίσεως τουλάχιστον 6 μηνών και χρηματικής ποινής τουλάχιστον 10 χιλιάδων δραχμών (10.000 ευρώ)

Και ναι μεν στην πρώτη από τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν λαμβάνει χώρα μετάθεση κυριότητας, στον ασφαλιστικό οργανισμό, ώστε να μπορεί να στοιχειοθετηθεί ιδιοποίηση του χρηματικού ποσού, εντούτοις, στην δεύτερη περίπτωση δεν συμβαίνει το ίδιο. Εν προκειμένω, λαμβάνει κατ' αρχήν χώρα μετάθεση κυριότητας από τον εργαζόμενο στον εργοδότη, ταυτόχρονη με την μη καταβολή των αποδοχών. Ουσιαστικά, λοιπόν, πρόκειται για ιδιοποίηση του χρηματικού ποσού, της παρακρατηθείσας δηλαδή εισφοράς, το οποίο ο εργοδότης καίτοι εισέπραξε, εντούτοις δεν απέδωσε στον ασφαλιστικό οργανισμό. Βέβαια, έχει υποστηριχθεί από τον Μαργαρίτη⁸¹, ότι πρόκειται για μορφή υπεξαίρεσης σε βάρος του εργαζόμενου και όχι σε βάρος του ασφαλιστικού οργανισμού. Κατά την άποψη της γράφουσας όμως έχει ήδη συντελεστεί (ταυτόχρονη) μετάθεση κυριότητας του ποσού που αντιστοιχεί στην εισφορά, στον ασφαλιστικό οργανισμό, ώστε η συμπεριφορά του εργοδότη, ο οποίος και εν προκειμένω καθίσταται διαχειριστής δημόσιας περιουσίας, με την απόδοση αυτού, φέρει τα χαρακτηριστικά της ιδιοποίησης σε βάρος του οργανισμού.

Συνεχίζοντας την ανάλυσή μας ως προς το αδίκημα της φοροδιαφυγής δια της μη απόδοσης ΦΠΑ, παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, θα πρέπει να σημειωθεί ότι εάν η σχετική εισπραξη ή παρακράτηση δεν είχε λάβει χώρα, παρά την αντίστοιχη υποχρέωση, τότε ιδιοποίηση δεν νοείται, και επομένως δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η συγκεκριμένη περίπτωση της διάταξης του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ. Δεν ευθύνεται λοιπόν ο φορολογούμενος για το συγκεκριμένο ποινικό αδίκημα, αλλά ενδεχομένως να υπέχει ευθύνη μόνο με βάση τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου. Διαφορετική είναι βέβαια η περίπτωση, κατά την οποία ναι μεν δεν εισέπραξε ή παρακράτησε τον φόρο, ώστε να δύναται να τον καταβάλλει, εντούτοις όμως προέβη σε απόκρυψη των συναλλαγών ή σχέσεων, από τις οποίες είχε προκύψει η υποχρέωση εισπραξης ή παρακράτησης, ώστε ευθύνεται βάσει της έτερης μορφής του αδικήματος, που συνίσταται σε παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης. Εάν πάλι καίτοι αποτύπωσε λογιστικά ορθά και προέβη σε δήλωση της εκάστοτε κρίσιμης φορολογικής

⁸⁰ Λ. Μαργαρίτης, Υπεξαίρεση (: άρθρα 375 ΠΚ και 1 παρ. 1 ν. 1608/1950) και ασφαλιστικές (εργοδοτικές και εργατικές) εισφορές (: άρθρο 1 ΑΝ 86/1967), ΠοινΔικ 2006, σελ. 68

⁸¹Ο.π

ύλης, χωρίς όμως να αποδίδει τον φόρο, γιατί δεν τον παρακράτησε ή δεν τον εισέπραξε, τότε δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί το αδίκημα της φοροδιαφυγής⁸².

Στην παραπάνω παραδοχή καταλήγει κανείς και υπό το πρίσμα της αρχής της ισότητας και της αναλογικότητας, καθώς διαφορετικά θα αντιμετωπιζόταν με τον ίδιο τρόπο και υπό την απειλή μάλιστα βαρύτερων ποινικών κυρώσεων, τόσο ο φορολογούμενος που δεν ιδιοποιείται χρηματικά ποσά ή δεν παραπλανά την Φορολογική Διοίκηση, απλώς αδυνατεί να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του, με τον φορολογούμενο που καίτοι είναι υπόχρεος προς απόδοση του σχετικού φόρου στο Δημόσιο, εντούτοις τον ενθυλακώνει, παραπλανώντας κατά κανόνα την Φορολογική Διοίκηση.

Συμπερασματικά λοιπόν, συμπεριφορές μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης, ανακριβούς συμψηφισμού ή ανακριβούς έκπτωσης φόρων, κατά την έννοια του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ, είναι αξιόποινες μόνο εφόσον αφορούν χρηματικά ποσά που είτε εισπράχθηκαν ή παρακρατήθηκαν από τρίτους και ο δράστης δεν τα αποδίδει με σκοπό οριστικής αποστέρησης αυτών από το Δημόσιο, είτε δεν εισπράχθηκαν ή δεν παρακρατήθηκαν μεν, ο δράστης όμως, παρότι είναι τελικά υπόχρεος να τα αποδώσει εξ ιδίων κεφαλαίων, προκειμένου να αποφύγει οριστικά την εκπλήρωση αυτής της υποχρέωσης, παραλείπει να αποτυπώσει με λογιστικά ορθό τρόπο τα γενεσιουργά γεγονότα της οφειλής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. με αναφορά στον ΦΠΑ, εγγράφει ανύπαρκτες εισροές, μη εκδίδοντας κατά περίπτωση τα αναγκαία φορολογικά στοιχεία ή αποδεχόμενος εικονικά φορολογικά στοιχεία), και αντίστοιχα υποβάλλει ανακριβή δήλωση σε σχέση με τους παραπάνω φόρους και την έκταση της φορολογικής του υποχρέωσης⁸³. Η τέλεση επομένως πράξεων ιδιοποίησης αν και δεν αναφέρεται ρητά στην ειδική υπόσταση του αδικήματος, υπονοείται μέσω της τυποποίησης του ειδικού σκοπού της αποφυγής πληρωμής φόρου, και έτσι θα πρέπει, σύμφωνα με την ορθότερη άποψη⁸⁴ να εξετάζεται τουλάχιστον κατά την έρευνα της συνδρομής του ειδικού αυτού σκοπού. Θα πρέπει λοιπόν να διαπιστώνεται η πράξη της ιδιοποίησης, κατά τέτοιο τρόπο

⁸² Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ. 53 κ. έ

⁸³ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

⁸⁴ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

ώστε να εκδηλώνεται σαφώς η βούληση του δράστη να αποστερήσει οριστικά τις οικείες οικονομικές αξίες από το Δημόσιο και να τις ιδιοποιηθεί. Η συμπεριφορά, εν κατακλείδι του δράστη, θα πρέπει να φέρει χαρακτηριστικά όμοια με αυτά της υπεξαίρεσης, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω επισημάνσεις, αφού αυτή είναι η πραγματική έννοια του αδικήματος της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής ΦΠΑ, παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων⁸⁵.

Την αυτή άποψη, τέλος, έχει δεχθεί σε κάποιες περιπτώσεις και η νομολογία⁸⁶, δίχως όμως να αποτελέσει πάγια θέση, όπως θα αναλυθεί και κατωτέρω. Πιο συγκεκριμένα, έχει γίνει δεκτό ότι προκειμένου να υπέχει ποινική ευθύνη το υπόχρεο σε καταβολή φόρου πρόσωπο για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, πρέπει πράγματι να έχει ιδιοποιηθεί, υπό την έννοια ότι έχει ήδη εισπράξει το χρηματικό ποσό, το οποίο εν συνεχεία υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο. Εντούτοις όμως, η θέση αυτή δεν κατάφερε να παγιωθεί στο χώρο της νομολογίας, αφού δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που τα δικαστήρια της χώρας δέχονται την ευθύνη του προσώπου ακόμη και σε περιπτώσεις που δεν αποδεικνύεται πράγματι είσπραξη του χρηματικού ποσού, αλλά ο οφειλόμενος φόρος που δεν έχει καταβληθεί υπολογίζεται βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού και άλλων τεκμηρίων.

B. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του οφειλόμενου φόρου, και ειδικότερα του ΦΠΑ

Όπως αναλυτικά εκτέθηκε ανωτέρω, το αδίκημα της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής ΦΠΑ, παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, στοιχειοθετείται όταν ο δράστης έχει πράγματι εισπράξει και ενθυλακώσει το χρηματικό ποσό που οφείλει να αποδώσει στο Δημόσιο, έχει δηλαδή θεμελιώσει κατοχή επί αυτού, και στη συνέχεια παρανόμως δεν το αποδίδει στο Δημόσιο, ως όφειλε, αλλά το ιδιοποιείται. Όλα αυτά τα στοιχεία λοιπόν, ως προϋποθέσεις της αντικειμενικής υπόστασης, θα πρέπει να

⁸⁵ Για την συρροή μεταξύ των αδικημάτων της υπεξαίρεσης και της φοροδιαφυγής, οράτε σχετικά 4^ο κεφάλαιο, σελ. 62 κέ

διερευνηθεί αν συντρέχουν, προκειμένου να καταφαθεί σε συγκεκριμένη περίπτωση ποινική ευθύνη.

Σε αρκετές περιπτώσεις όμως, στην έρευνα για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής, παρεισφρύουν τυπικοί κανόνες ή αντικειμενικά τεκμήρια του φορολογικού δικαίου, προκειμένου να καθορισθεί το ύψος της φορολογητέας ύλης και το ύψος του οφειλόμενου φόρου. Πολλές φορές λοιπόν, περιπτώσεις που αποτελούν τυπικές και μόνο παραβάσεις (π.χ. μη ορθή έκδοση του αναγκαίου φορολογικού στοιχείου) οδηγούν σε μη αναγνώριση πραγματοποιηθεισών δαπανών ή σε καταλογισμό πρόσθετων ανύπαρκτων εσόδων, διαφοροποιώντας έτσι την έκταση της φορολογικής ύλης και αντίστοιχα το ποσό του οφειλόμενου φόρου⁸⁷. Δανειζόμενοι δε περιπτώσεις από άλλες μορφές φοροδιαφυγής⁸⁸, παρατηρείται συχνά ότι ο υπολογισμός των εσόδων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών γίνεται συχνά με αντικειμενικά κριτήρια, ώστε σε περίπτωση που, υπό το προΐσχυν καθεστώς, τα βιβλία και στοιχεία ενός επιτηδευματία χαρακτηριζόταν ως ανακριβή, διενεργείτο εξωλογιστικός προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων του, με εφαρμογή προσαυξημένων αντικειμενικών συντελεστών⁸⁹, ώστε να προκύψουν τελικά τα (με πλασματικό υπολογισμό) καθαρά κέρδη του.

Ουδέποτε άλλωστε ρυθμίστηκε νομοθετικά η εύλογη συσχέτιση του ύψους των χρηματικών ποσών που δεν αποδίδονται με το συνολικό εισόδημα του φοροδιαφεύγοντος. Το ποσοτικό κριτήριο δηλαδή που απαιτεί ο νόμος να συντρέχει για την θεμελίωση ποινικής ευθύνης, τίθεται με απόλυτο τρόπο, και όχι ως ποσοστό επί των εσόδων του παραβάτη. Οι φορολογούμενοι λοιπόν που πραγματοποιούν υψηλό τζίρο ή και εισόδημα, κινδυνεύουν να θεωρηθούν δράστες κακουργηματικών μορφών φοροδιαφυγής, για ασήμαντες ως προς τον τζίρο ή το εισόδημά τους παραβάσεις⁹⁰.

⁸⁶ ΑΠ 9/2014, ΑΠ 879/2000, ΑΠ 1284/2010, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΣυμβΕφΘες 758/2002, ΠοινΧρ 2002, σελ. 932, ΣυμβΠλημΑθ 2220/2013, ΠοινΔικ 2013, σελ. 708, ΣυμβΠλημΘες 18/1998, Υπερ. 1998 σελ. 586, ΣυμβΠλημΘες 140/1991, Υπερ. 1991, σελ. 1129

⁸⁷ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 43 κ. έ, Του Ιδίου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ.324

⁸⁸ Φοροδιαφυγή με την μορφή μη καταβολής φόρου εισοδήματος

⁸⁹ Οράτε σχετικά το προΐσχυν άρθρο 32 παρ. 2 ΚΦΕ

⁹⁰ Ι. Αναγνωστόπουλος, Ουσιαστικά και δικονομικά ζητήματα στο φορολογικό ποινικό δίκαιο, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ. εκδ.), Φορολογικές Κυρώσεις, 2002, σελ. 113 κέ

Συχνότερα δε στην πράξη παρατηρείται η εξής περίπτωση: σε εταιρεία που είναι αδρανής και βρίσκεται υπό εκκαθάριση, διενεργείται από την φορολογική αρχή τακτικός φορολογικός έλεγχος. Ο εκκαθαριστής λοιπόν καίτοι καλείται να προσκομίσει στη φορολογική αρχή το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων (υπό την ισχύ του προηγούμενου καθεστώτος), εντούτοις δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση και δεν προσκομίζει τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία⁹¹, παρά το γεγονός ότι πράγματι υφίσταντο και τηρούνταν κανονικά κατά το χρόνο λειτουργίας της εταιρείας και είχαν υποβληθεί στην αρμόδια αρχή τόσο οι δηλώσεις εισοδήματος, όσο και οι περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ⁹². Τούτο έχει και πάλι ως συνέπεια αφενός το εισόδημα να προσδιορίζεται εξωλογιστικά με εφαρμογή και πάλι αντικειμενικών προσαυξημένων συντελεστών⁹³, ενώ για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ, λαμβάνονται υπόψη τα προηγούμενα εξωλογιστικώς υπολογισθέντα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη της εταιρίας⁹⁴, χωρίς ωστόσο να αναγνωρίζεται στην ελεγχόμενη εταιρεία οποιαδήποτε φορολογητέα εισροή, και επομένως φόρος εισροής (δηλαδή συμψηφιζόμενος φόρος δαπάνης), ακριβώς επειδή δεν επιδείχθησαν τα βιβλία. Βεβαιώνεται δηλαδή φόρος επειδή κατά πλάσμα (φορολογικού) δικαίου τεκμαίρεται ότι δεν αποδόθηκε. Και το πλάσμα έγκειται ακριβώς στο ότι από πλευράς φορολογικού δικαίου, η μη επίδειξη βιβλίων έχει τις ίδιες συνέπειες με την μη απόδοση⁹⁵. Συνεπεία του παραπάνω τρόπου υπολογισμού, ο ελεγχόμενος φέρεται να οφείλει στο Δημόσιο υπέρογκα και δυσανάλογα ποσά φόρου, τόσο στο εισόδημα, όσο και στον ΦΠΑ.

Επεκτείνοντας δε την σκέψη μας ακόμη περισσότερο, σε περίπτωση που η εταιρεία είναι ακόμη σε λειτουργία, και ο οφειλόμενος φόρος είναι ΦΠΑ, επιρριπτόμενος ή παρακρατούμενος, ανάγεται όμως σε χρήσεις που την εταιρεία διοικούσαν άλλα πρόσωπα, η πληρωμή του μπορεί να αναζητηθεί από τα πρόσωπα που υποτίθεται πως έπρεπε κατά τις εκείνες χρήσεις να είχαν εκδώσει τα οικεία φορολογικά παραστατικά (τα

⁹¹ Αξίζει να σημειωθεί ότι πλέον και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 «δεν θεωρείται μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης η μη προσκόμιση στοιχείων εκ μέρους του φορολογούμενου, εφόσον γι' αυτά προβλέπεται αυτεπάγγελτη αναζήτηση», και ως εκ τούτου δεν επιβάλλεται (διοικητικό) πρόστιμο

⁹² Οβ. Ναμίας, ό.π

⁹³ Οράτε σχετικά άρθρο 32 προΐσχύοντος ΚΦΕ

⁹⁴ Οράτε σχετικά άρθρο 48 και 50 ν. 2859/2000

οποία σήμερα έχουν επιβαρυνθεί με τον εξωλογιστικό φόρο), ή να αποδώσουν τον φόρο. Αυτή μάλιστα αποτελεί συνήθη τακτική των φορολογικών αρχών, οι οποίες στην περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού, διώκουν τους διοικούντες το νομικό πρόσωπο με βάση μόνο το χρόνο που φέρεται να ανάγεται ο εξωλογιστικά προσδιορισμένος φόρος, ανεξάρτητα από τον χρόνο και τα αίτια βεβαίωσής του⁹⁶. Σε αυτήν όμως την περίπτωση είναι πολύ πιθανό να μην υπήρξε καμία πράξη ή παράλειψη από τον τότε διοικούντα, που να προκάλεσε αυτή την οφειλή, αλλά η εταιρεία να μην είχε καμία οφειλή, να είχε υποβάλλει με ακρίβεια και εμπρόθεσμα όλες τις οικείες φορολογικές δηλώσεις και να είχε καταβάλει τον αναλογούντα φόρο. Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι κατά τον χρόνο που διενεργείται ο έλεγχος και προσδιορίζεται εξωλογιστικά το οφειλόμενο ποσό του φόρου, ακόμη και αν ήθελε πράγματι το υπό κρίση πρόσωπο να συμμορφωθεί και να καταβάλει το οφειλόμενο ποσό, δεν έχει πλέον την αντικειμενική ή ακόμη και νομική δυνατότητα να το πράξει, αφού πλέον δεν έχει την ιδιότητα του διοικούντος την εταιρεία, ενώ εάν αυτή βρίσκεται υπό καθεστώς εκκαθάρισης, την εν λόγω δυνατότητα έχει μόνο ο εκκαθαριστής⁹⁷.

Επιπλέον, δεν είναι λίγες οι περιπτώσεις που με την εφαρμογή κανόνων και τεκμηρίων, μπορεί μια ανταποκρινόμενη απόλυτα στις λογιστικές καταχωρήσεις των βιβλίων του φορολογούμενου φορολογική δήλωση, να θεωρηθεί ανακριβής, στα πλαίσια επιγενόμενου τακτικού φορολογικού ελέγχου, με συνέπεια ο δηλών να αντιμετωπίζεται ως φοροδιαφεύγων. Ομοίως, κάποιος που δεν έχει υποβάλλει φορολογική δήλωση, μπορεί βάσει των κανόνων να θεωρηθεί φορολογικός παραβάτης, επειδή δεν δήλωσε κάποιο εισόδημα, το οποίο όμως ουδέποτε προέκυψε⁹⁸.

Σήμερα βέβαια αξίζει εξ αρχής να σημειωθεί, ότι με τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (2013)⁹⁹ και τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας¹⁰⁰, καταργήθηκε η

⁹⁵ Δ. Δάη, Φοροδιαφυγή Φ.Π.Α. και εξωλογιστικός προσδιορισμός, ΔΦορΝ 2016, σελ. 1177

⁹⁶ Π. Πανταζόπουλος, Η προσωπική ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για τα εταιρικά φορολογικά χρέη πριν και μετά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας-Ορισμένα ειδικότερα ζητήματα, Επικαιρα Ζητήματα Φορολογικού, e- Themis, 2^η Διημερίδα 12.-13.12.2015, 2016, σελ. 101 κέ

⁹⁷ Οβ. Ναμίας, ό.π

⁹⁸ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

⁹⁹ Οράτε σχετικά άρθρο 28 παρ. 1 «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται

μέθοδος του εξωλογιστικού προσδιορισμού¹⁰¹, και αντ' αυτής εισήχθησαν οι έμμεσες μέθοδοι ελέγχου ή μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας λοιπόν προβλέπει στο άρθρο 27 τη δυνατότητα χρήσης από τη φορολογική διοίκηση έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, ενώ παρόμοια ρύθμιση απαντά στο άρθρο 28 του νέου ΚΦΕ. Η τελευταία διάταξη δε, προβλέπει την χρήση της έμμεσης μεθόδου προσδιορισμού κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, σε περίπτωση που δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία, δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από πρόσκληση του φορολογικού ελέγχου. Σε αντίθεση μάλιστα με τον λογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, που εξακολουθεί να αποτελεί τον κανόνα, με τις έμμεσες τεχνικές, είναι δυνατόν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογούμενων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές, βάσει των τεχνικών της ελεγκτικής¹⁰². Θα πρέπει δε να σημειωθεί ότι τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται με τις προαναφερόμενες τεχνικές ελέγχου, λαμβάνονται υπόψη και για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογιών. Τούτο βέβαια έχει ως επακόλουθο την δημιουργία σοβαρών νομικών ζητημάτων, ενόψει και της πάγια νομολογίας του ΣτΕ¹⁰³, η οποία απαιτεί αυτοτελή έλεγχο σε σχέση με τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων για το

με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση, παρ. 2 «το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα»

¹⁰⁰ Οράτε σχετικά άρθρο 27 παρ. 1 «η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογούμενων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής, παρ. 2 «Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»

¹⁰¹ Οράτε σχετικά άρθρο 32 του προϊχόντος ΚΦΕ (1994)

¹⁰² Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π σελ. 646

¹⁰³ Οράτε ενδεικτικά ΣτΕ 1/2013, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

Φ.Π.Α., σε σχέση με τον φόρο εισοδήματος¹⁰⁴. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι κατά τη ρητή εξουσιοδότηση του νόμου¹⁰⁵ έχει εκδοθεί η υπουργική απόφαση ΠΟΛ 1050/2014, η οποία και εξειδικεύει το περιεχόμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς και τον τρόπο εφαρμογής τους.

Ακόμη όμως και μετά την θέσπιση νέων μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, δεν αίρονται οι επακολουθούσες συνέπειες, αφού και με αυτόν τον τρόπο ελλοχεύει σοβαρός κίνδυνος πλασματικού καταλογισμού της φορολογητέας ύλης. Σε κάθε όμως περίπτωση, οι προϊσχύουσες ρυθμίσεις εξακολουθούν να μας απασχολούν διότι το νέο σύστημα που αντικατέστησε τον εξωλογιστικό προσδιορισμό ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2014 και έπειτα, κατά την ρητή αναφορά του νόμου¹⁰⁶. Καθίσταται έτσι σαφές ότι υπάρχει πληθώρα περιπτώσεων που εκκρεμεί σήμερα στα ποινικά δικαστήρια, στις οποίες η κατηγορία για το αδίκημα της φοροδιαφυγής έχει θεμελιωθεί βάσει των προαναφερόμενων αντικειμενικών κριτηρίων.

Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός λοιπόν με βάση και τις ανωτέρω περιπτώσεις που αναλύθηκαν, ούτε τα καθαρά εισοδήματα ή τα κέρδη που απεκρύβησαν αποκαλύπτει, ούτε τον φόρο εισοδήματος ή τον ΦΠΑ που αναλογούσε σε αυτά, και του οποίου την καταβολή σκόπευε να αποφύγει ο δράστης. Αντίθετα, υποδεικνύει ένα διαφορετικό πλασματικό μέγεθος εισοδημάτων ή κερδών, στο οποίο αντιστοιχεί ένα διαφορετικό υποθετικό ποσό φόρου¹⁰⁷. Κατ' αυτόν τον τρόπο, όμως, η μη απόδοση του οφειλόμενου ΦΠΑ ή φόρου εισοδήματος, ο οποίος έχει υπολογιστεί εξωλογιστικά, ανάγεται σε ποινικό αδίκημα. Ειδικότερα όμως ως προς τον ΦΠΑ, ο οποίος και μας απασχολεί στο πλαίσιο της παρούσας, αυτός είναι φόρος που προκύπτει από πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι εκείνος που προσδιορίζεται εξωλογιστικά. Ο τελευταίος δεν αποτελεί ΦΠΑ, αλλά στην πραγματικότητα οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα, επειδή ο επιτηδευματίας δεν επέδειξε τα παραστατικά των πωλήσεών του. Αν όμως διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος από την αρμοδία φορολογική

¹⁰⁴ Κ. Φινοκαλιώτης, ό.π

¹⁰⁵ Άρθρο 27 παρ. 2 ΚΦΔ

¹⁰⁶ Άρθρο 72 ν. 4172/2013

¹⁰⁷ Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα φοροδιαφυγής, 2011, σελ.60

αρχή και διαπιστωθεί η πραγματική ύπαρξη πωλήσεων, με αποδεδειγμένη είσπραξη του τιμήματος και, παρά ταύτα, μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ, τότε, όντως υφίσταται φοροδιαφυγή, υπό την ειδικότερη μορφή της μη αποδόσεως ΦΠΑ.

Ενόψει των ανωτέρω επισημάνσεων, καθίσταται ευχερώς αντιληπτό ότι οι παραπάνω κανόνες, οι οποίοι συνιστούν άλλοτε κανόνες αντικειμενικής ευθύνης, άλλοτε (μαχητά) τεκμήρια, σε κάθε όμως περίπτωση δεν παύουν να αποτελούν νομοθετικά πλάσματα και υποθετικούς κανόνες, δεν έχουν θέση στο πλαίσιο μιας ποινικής διαδικασίας, που μεταξύ άλλων, διέπεται από το τεκμήριο αθωότητας (άρθρο 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) και την αρχή *in dubio pro reo*. Τούτοι, τυγχάνουν εφαρμογής, στο πλαίσιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, αφού σύμφωνα με την κρατούσα άποψη της νομολογίας¹⁰⁸, δεν συνιστούν μέθοδο καταλογισμού ενός πλασματικού εισοδήματος και αντίστοιχα μέσο επιβολής φορολογικής υποχρέωσης επί πλασματικής φορολογητέας ύλης, αλλά ειδική μέθοδο ανίχνευσης του πραγματικού εισοδήματος με βάση κριτήρια που ανταποκρίνονται στα δεδομένα της κοινής πείρας και συνιστούν πραγματικές ενδείξεις φοροδοτικής ικανότητας. Ως προς δε τα τεκμήρια, κρατεί η άποψη ότι αυτά είναι μαχητά, και ως εκ τούτου ο διοικούμενος έχει την δυνατότητα ανταπόδειξης και ανατροπής τους. Παρά τις τυχόν επιφυλάξεις της θεωρίας ως προς την ορθότητα των ανωτέρω θέσεων, μπορούν να τύχουν εφαρμογής μόνο ενδεχομένως στην διοικητική διαδικασία, όπου «προέχει το έγγραφον»¹⁰⁹ και ουδέποτε στην ποινική, διότι με την εφαρμογή τους θα ανέτρεπαν τις βασικές αρχές της ηθικής απόδειξης, της κατ' αντιδικίαν διεξαγωγής της δίκης και φυσικά θα ερχόταν, όπως προαναφέρθηκε σε πλήρη αντίθεση με το τεκμήριο αθωότητας και την αρχή *in dubio pro reo*¹¹⁰. Στο σημείο αυτό λοιπόν η παραπομπή των φορολογικών ποινικών διατάξεων βρίσκει στο ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο τα ακραία της όρια. Τεκμήρια και αντικειμενικές μέθοδοι υπολογισμού του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που στοχεύουν στη διευκόλυνση του έργου της φορολογικής αρχής, μπορούν να εφαρμοσθούν στο φορολογικό δίκαιο, δεν επιτρέπεται όμως να

¹⁰⁸ ΟλΣτΕ 4340/1989, ΣτΕ 2065/1988, ΣτΕ 1192/1990, Λογιστής 1990, σελ. 762, ΣτΕ 1694/1990, ΝοΒ 1991, σελ. 1139, ΣτΕ 2090/1993, ΣτΕ 551/1994, ΣτΕ 2779/1994, ΣτΕ 2919/1999, ΔΕΕ 2000 σελ. 215

¹⁰⁹ Η. Αναγνωστόπουλος, Ουσιαστικά και δικονομικά ζητήματα στο φορολογικό ποινικό δίκαιο, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ. εκδ.), Φορολογικές Κυρώσεις, 2002, σελ. 117

¹¹⁰ Θ. Παπακυριάκου, ό.π., Γ. Δημήτρηνας, ό.π Οβ. Ναμίας, ό.π., Δ. Ζιούβας, ό.π., σελ. 410

λαμβάνονται υπόψη για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών εγκλημάτων.

Με την εφαρμογή τους άλλωστε στην ποινική δίκη επέρχεται μια «επικίνδυνη στρέβλωση»¹¹¹ της ποινικής αποδεικτικής διαδικασίας, σε ότι αφορά τουλάχιστον τη διάγνωση των αντικειμενικών στοιχείων του εγκλήματος, αφού αποδίδεται στον κατηγορούμενο μια πράξη την οποία δεν έχει τελέσει¹¹², αλλά και ενοχή που δεν υπέχει¹¹³. Και τούτο διότι η ποινική ευθύνη για φοροδιαφυγή, είτε στο εισόδημα, είτε στον ΦΠΑ, προϋποθέτει αυτονόητα διαπίστωση πραγματικού εσόδου, αφού επιβολή ποινικής κύρωσης χωρίς πλήρη απόδειξη της αξιόποινης πράξης δεν νοείται¹¹⁴. Όσο δεν μπορεί λοιπόν να προσδιοριστεί τι έκανε ο κατηγορούμενος και τι υπαιτιότητα είχε, δεν μπορεί να καταδικαστεί, διότι κάτι τέτοιο ισοδυναμεί με θέσπιση αντισυνταγματικής αντικειμενικής ποινικής ευθύνης, όπου για την καταδίκη κάποιου θα αρκεί ένας μαθηματικός τύπος εξωλογιστικού προσδιορισμού¹¹⁵, μια πλασματική και όχι πραγματική βάση υπολογισμού του φόρου. Έτι περαιτέρω, δεν μπορεί τεκμαρθεί ποινικά κολάσιμη πράξη κατά πλάσμα δικαίου. Οποιαδήποτε έτσι επιβολή ποινής στην συγκεκριμένη περίπτωση, θα συνιστούσε κατάφωρη παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας μεταξύ του αδίκου της πράξης και της ενοχής του δράστη.

Επιπλέον, και από την σκοπιά του ποινικού δικονομικού δικαίου, η εφαρμογή του εξωλογιστικού προσδιορισμού δεν δημιουργεί αποδείξεις, αλλά μια ένδειξη, που δεν μπορεί να επιβεβαιωθεί εμπειρικά¹¹⁶, και συνιστά ουσιαστικά μια πλήρη αναστροφή του βάρους απόδειξης σε βάρος του φορολογούμενου, ο οποίος και πρέπει να αποδείξει «το πλασματικό» του τρόπου προσδιορισμού, και έτσι να αναδείξει τα πραγματικά δεδομένα¹¹⁷. Παράλληλα δε οι ποινικοί δικονομικοί κανόνες εκτοπίζονται αυτόματα από χαλαρότερους αποδεικτικούς κανόνες και τα δικαιικά πλάσματα της φορολογικής

¹¹¹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹¹² Αφού όλα τα οικονομικά στοιχεία έχουν υπολογισθεί πλασματικά, δίχως να αποδεικνύεται το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου ποσού, αλλά ούτε και το πραγματικό ποσό που απεκρύφθη

¹¹³ Αφού ο δόλος του δεν καλύπτει την απόκρυψη των πραγματικών οφειλόμενων ποσών, και αντίστοιχα την μη απόδοσή τους στο Δημόσιο

¹¹⁴ Οβ. Ναμίας, ό.π

¹¹⁵ Γ. Δημήτριντας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011, σελ.61

¹¹⁶ Γ. Δημήτριντας, ό.π

διαδικασίας, υποσκάπτοντας παράλληλα τις θεμελιώδεις ποινικοδικονομικές αρχές και εγγυήσεις.

Έτσι λοιπόν, στην ποινική δίκη, θα πρέπει να διερευνώνται αυτοδύναμα όλα τα στοιχεία των φορολογικών εγκλημάτων, με βάση τους κανόνες της ποινικής διαδικασίας και μόνον. Βέβαια, λόγω της φύσης των αδικημάτων της φοροδιαφυγής, δεν είναι δυνατόν να αποκλεισθεί εντελώς η εφαρμογή κανόνων του φορολογικού δικαίου, αλλά τούτοι θα πρέπει να εφαρμόζονται με ιδιαίτερη προσοχή και επιφυλακτικότητα, και υπό την αυτονόητη προϋπόθεση ότι δεν είναι ασύμβατοι με το πνεύμα και τις εγγυήσεις της ποινικής δίκης. Εν κατακλείδι, θα μπορούσαμε να καταλήξουμε στο συμπέρασμα ότι η κατάγνωση της ποινικής ευθύνης είναι δυνατή, μόνο όταν το σύνολο των αποδεικτικών μέσων καθιστά σαφές ότι ο οφειλόμενος φόρος δεν αποτελεί απλά αριθμητικό τεκμήριο υπολογισμού κρατικών υπαλλήλων, κατ' εφαρμογή διακαιικών πλασμάτων και υποθετικών δεδομένων, αλλά απαίτηση του Δημοσίου που γεννήθηκε επειδή είτε υπήρξε πραγματικό εισόδημα του δράστη¹¹⁸, είτε πραγματική είσπραξη από τον υπόχρεο προς απόδοση, του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ, παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου¹¹⁹, και τούτος είτε δεν αποδόθηκε, είτε αποδόθηκε ανακριβώς. Όταν όμως ο φορολογούμενος αποδεδειγμένα δεν εισέπραξε ΦΠΑ, διότι ο αγοραστής δεν του κατέβαλε την αξία του τιμολογίου, στην οποία περιλαμβάνεται το τίμημα και ο ΦΠΑ, τότε προφανώς δεν μπορεί να υπέχει υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ, διότι το αδίκημα όπως διαπλάθεται, και θα καταφανεί στην συνέχεια, είναι ουσιαστικό και όχι τυπικό.

Και ενώ οι ως άνω αναλύσεις φαίνεται να είναι σύμφωνες με το ποινικό δόγμα και τις θεμελιώδεις αρχές του ποινικού δικαίου, η νομολογία των δικαστηρίων της χώρας δεν φαίνεται να αποδέχεται πάντοτε τις ανωτέρω επισημάνσεις. Μάλλον θα λέγαμε ότι φαίνεται να τις απορρίπτει κατά κύριο λόγο, με κάποιες όμως φωτεινές εξαιρέσεις. Ειδικότερα λοιπόν, το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο της χώρας, στις υποθέσεις που

¹¹⁷ Ο. Ναμίας, ΠοινΧρ 2017

¹¹⁸ Στην περίπτωση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δια της μη καταβολής φόρου εισοδήματος

¹¹⁹ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ. 16, του Ιδίου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 324 κ. έ, Δ. Ζιούβας, ό.π, σελ. 410

έχουν αχθεί ενώπιόν του, διατηρεί μια αυστηρή και αδικαιολόγητη στάση, απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς των κατηγορουμένων, ότι δεν μπορεί δηλαδή να στοιχειοθετηθεί ποινική ευθύνη για το αδίκημα της φοροδιαφυγής, όταν το ποσό του οφειλόμενου φόρου έχει προκύψει εξωλογιστικά. Πιο συγκεκριμένα, δέχεται¹²⁰ ότι σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος δεν προβεί σε επίδειξη των βιβλίων και στοιχείων, που υποχρεούται να τηρεί, ή τα τελευταία κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή, το καθαρό εισόδημα, ή αντίστοιχα ο προσδιορισμός του οφειλόμενου ΦΠΑ, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, αφού ο εν λόγω προσδιορισμός δεν αποτελεί κύρωση ή ποινή, αλλά μέθοδο προσδιορισμού του εισοδήματος ή οφειλόμενου ΦΠΑ. Μάλιστα δε ο Εισαγγελέας Λ. Τσόγκας¹²¹, σε σχολιασμό των ανωτέρω αποφάσεων, θεωρεί πως η ακολουθούμενη από τον Άρειο Πάγο θέση είναι ορθή και σύμφωνη με το γράμμα και πνεύμα του νόμου, ενώ μοναδική περίπτωση, κατά την οποία αποκλείεται η στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής, επί τη βάση εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι όταν η επιχείρηση είναι εντελώς εικονική, δηλαδή δεν έχει αναπτύξει ποτέ εμπορικές συναλλαγές. Αντίθετα όταν η επιχείρηση είναι πραγματική και συμμετέχει σε κυκλώματα έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, που κατατείνουν στην επιστροφή ΦΠΑ ή στη μείωση της φορολόγησής της, ο εξωλογιστικός υπολογισμός μπορεί να εφαρμοστεί για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου.

Αντιθέτως, κάποιες αποφάσεις δικαστηρίων ουσίας¹²², προβαίνουν σε ορθή αντιμετώπιση του ζητήματος, κάνοντας δεκτό ότι ΦΠΑ, η μη απόδοση του οποίου συνιστά ποινικό αδίκημα, είναι εκείνος που προκύπτει από τις πραγματικές πωλήσεις του επιτηδευματία και όχι και εκείνος που υπολογίζεται θεωρητικά. Ο τελευταίος, όπως προαναφέραμε, δεν αποτελεί ΦΠΑ, αλλά, στην πραγματικότητα, οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα. Μάλιστα, πρέπει να τονισθεί η παραδοχή¹²³ ότι πράγματι όταν εφαρμόζεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του φόρου, από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται με βεβαιότητα το μέγεθος του πραγματικά

¹²⁰ ΑΠ 718/2015, ΑΠ 1165/2016, ΑΠ 267/2013, ΑΠ 590/2014, ΑΠ 962/2014, ΑΠ 1231/2010, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΑΠ 295/2007, ΠοινΔικ 2007, σελ. 963

¹²¹ Λ. Τσόγκα, Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, και ιδίως η άσκηση ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 ν. 2523/1997 εγκλήματα, με βάση και τις ρυθμίσεις του ν. 3943/2011, ΠοινΔικ 2011, σελ. 993

¹²² ΜονΕφΚακ Πειρ 504/2014, ΤριμΕφΚακΙωαν 254/2010, ΕφΑθ 3313/2011 ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΠεντΕφΑθ 43313/2011 (αδημοσίευτη), ΤρΠλημΘες 11249/2016, ΠοινΔικ 2017, σελ. 559

οφειλόμενου φόρου, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ποινική ευθύνη. Η βασικότερη «ένστασή» μας όμως για τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του ΦΠΑ δεν παύει να είναι το ότι δια της συγκεκριμένης μεθόδου, ουδόλως προκύπτει ότι ο φορολογούμενος και υπόχρεος έχει ενθυλακώσει το ποσό του φόρου που φέρεται ότι εισέπραξε, και συνακόλουθα δεν το αποδίδει στο Δημόσιο, ώστε να μπορεί να στοιχειοθετηθεί το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

Κλείνοντας λοιπόν θα πρέπει να επισημανθεί ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός δεν πρέπει να είναι ο κανόνας, όπως συμβαίνει στην ελληνική φορολογική πραγματικότητα, αλλά η εξαίρεση, όταν υπάρχει προφανής πρόθεση προς απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή καθίσταται παντελώς αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός¹²⁴. Δυστυχώς όμως στην πράξη ο ποινικός δικαστής αδυνατεί να κατανοήσει σε όλη τους την έκταση τις περίπλοκες μεθόδους υπολογισμού που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές. Τούτο όμως έχει ως αποτέλεσμα να προχωρά σε άκριτη υιοθέτηση των πορισμάτων των φορολογικών αρχών, όπως αυτά αποτυπώνονται στις εκθέσεις ελέγχου, δίχως να τα υποβάλλει στην βάσανο της αποδεικτικής διαδικασίας, ώστε να ελέγξει τα εξαγόμενα συμπεράσματα και τις μεθόδους που εφαρμόστηκαν. Δεν θα ήταν άλλωστε υπερβολή να ισχυριστούμε πως οι ποινικοί δικαστές αντιμετωπίζουν τα όργανα των φορολογικών αρχών ως «αυθεντίες», και δεν αμφισβητούν καν τα πορίσματά τους.

Τέλος δε, ενόψει και της οικονομικής κρίσης που αντιμετωπίζει η χώρα μας, με την φοροδιαφυγή να αποτελεί ένα σημαντικότατο αίτιο της προβληματικής δημοσιονομικής κατάστασης, τόσο ο νομοθέτης όσο και ο ποινικός δικαστής, εμφορείται από μια τάση «εσφαλμένη, αναχρονιστική και διαρκώς αναπαραγόμενη»¹²⁵ αντίληψη, ότι αφενός η ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής και αφετέρου η έκδοση μιας καταδικαστικής απόφασης, και η επιβολή μιας αυστηρής ποινής, πολλώ δε μάλλον όταν το οφειλόμενο ποσό του φόρου είναι ιδιαίτερα υψηλό, ανεξαρτήτως της ακολουθούμενης μεθόδου από την οποία προέκυψε, θα λειτουργήσει αποτρεπτικά τόσο για τους λοιπούς κοινωνούς

¹²³ ΤρΠλημΘες 11249/2016, ΠοινΔικ 2017, σελ. 559, ΕφΑθ 3313/2011 ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹²⁴ Π. Πανταζόπουλος, Παρατηρήσεις σε ΑΠ 295/2007, ΠοινΔικ 2007, σελ. 963

(γενικοπροληπτική λειτουργία της ποινής) όσο και για τον ίδιο τον δράστη (ειδικοπροληπτική λειτουργία της ποινής), προκειμένου να μην τελέσει στο μέλλον άλλα αδικήματα. Όλοι αυτοί οι (δημοσιονομικοί) προβληματισμοί όμως δεν έχουν θέση στο ποινικό δίκαιο και τις θεμελιώδεις αρχές υπό τις οποίες διέπεται!

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΟΝ ΦΠΑ ΚΑΙ ΣΤΟΥΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥΣ Η΄ ΕΠΙΡΡΙΠΤΟΜΕΝΟΥΣ ΦΟΡΟΥΣ(ΑΡΘΡΟ 66 παρ. 1 β΄, 2,3,4 και 6 ΚΦΔ)

Α. Εισαγωγικά

Οι διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β΄, 2,3,4 και 6 του ΚΦΔ, αποτελούν την ιστορική και λειτουργική συνέχεια των διατάξεων του άρθρου 18 ν. 2523/1997. Πριν δε τον ν. 2523/1997, η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους αποτελούσε αντικείμενο αναφοράς σε περισσότερες (διάσπαρτες) ποινικές διατάξεις¹²⁶, η ιεράρχηση και συνοχή των οποίων εμφάνιζε δυσκολίες. Μάλιστα δε αναφορικά με το προϊσχύον σύστημα¹²⁷ αξίζει να σημειωθεί ότι η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ και σε παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους αξιολογούνταν από τον νομοθέτη αυστηρότερα σε σχέση με την φοροδιαφυγή στο εισόδημα. Τούτο δε καθίστατο σαφές από τα ποσοτικά όρια που έθετε ο νομοθέτης, για την θεμελίωση ή επαύξηση του αξιοποίνου. Έτσι, όσον αφορά το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, για την θεμελίωση του αξιοποίνου απαιτείτο το ποσό του φόρου να υπερβαίνει τις 15.000 ευρώ (πλημμεληματική μορφή), ενώ για την επαύξηση του αξιοποίνου, να υπερβαίνει τις 150.000 ευρώ. Αντίθετα, για την πραγμάτωση της βασικής μορφής του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ, απαιτείτο το ποσό του φόρου να ξεπερνά τις 3000 ευρώ, ενώ για την πραγμάτωση της διακεκριμένης μορφής το ποσό των 75.000 ευρώ.

¹²⁵ Οβ. Ναμίας, ό.π

¹²⁶ ν. 820/1978, Άρθρα 31 και 32 ν. 1591/1986, άρθρο 51 ν. 1642/1986, άρθρο 93-95 ΚΦΕ 1994

Η εν λόγω απόκλιση λοιπόν βρίσκει την εξήγησή της στην διαφορετική φύση των μορφών φοροδιαφυγής, όπως ανωτέρω αναλύθηκε¹²⁸. Στην περίπτωση του ΦΠΑ και των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων όπως προαναφέρθηκε, η συμπεριφορά του δράστη κατατείνει στην ιδιοποίηση ξένης περιουσίας, δια της ενθυλάκωσης ήδη εισπραχθέντων χρηματικών ποσών, τα οποία όμως όφειλε να αποδώσει στο Δημόσιο, αφού υπάρχει διάσταση του φορολογικά βαρυνόμενου και του υπόχρεου προς απόδοση προσώπου. Αντίθετα, στην περίπτωση του φόρου εισοδήματος, δεν προβλέπεται παρεμβολή τρίτου προσώπου, αλλά ο φορολογικά βαρυνόμενος, ταυτίζεται με τον υπόχρεο προς απόδοση.

Στο νέο καθεστώς, όπως αποτυπώνεται στις διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 1 στοιχ. β', 2,3,4 και 6 ΚΦΔ, η παραπάνω αναφερόμενη απαξιολογική διαφοροποίηση των δύο μορφών φοροδιαφυγής, έχει εν μέρει μειωθεί. Πιο συγκεκριμένα, μόνο η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ, ο οποίος και αποτελεί γενικό (επιρριπτόμενο) φόρο κατανάλωσης, εξακολουθεί να αντιμετωπίζεται αυστηρότερα, αφού το ποσοτικό κριτήριο για την θεμελίωση του αξιοποίνου ανέρχεται στα 50.000 ευρώ, εν αντιθέσει με όλους τους λοιπούς φόρους(ακόμη και τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους) για τους οποίους τίθεται το ποσό των 100.000 ευρώ, ενώ για την στοιχειοθέτηση της διακεκριμένης μορφής, αρκεί η υπέρβαση του ποσοτικού ορίου των 100.000 ευρώ, εν αντιθέσει με τους λοιπούς φόρους για τους οποίους τίθεται το ποσό των 150.000 ευρώ. Βέβαια, παρά την προαναφερόμενη μερική εξομοίωση των χρηματικών ορίων θεμελίωσης και επαύξησης του αξιοποίνου, ο νομοθέτης διατήρησε διακριτές τυποποιήσεις, υποδηλώνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο ότι εξακολουθεί να αναγνωρίζει την διαφορετικότητα των δύο τύπων φοροδιαφυγής¹²⁹. Κλείνοντας δε αξίζει για ακόμη μια φορά να τονισθεί ότι η ιδιαίτερη απαξία που ο νομοθέτης αποδίδει στην (μεταξύ άλλων

¹²⁷ Υπό την ισχύ του νόμου 2523/1997

¹²⁸ Οράτε σχετικά 2^ο κεφάλαιο, σελ. 21 κέ

¹²⁹ Εννοείται φοροδιαφυγή στο εισόδημα και φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ και σε παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους

τρόπων τέλεσης) μη απόδοση ΦΠΑ, έγκειται στο ότι αυτός αποτελεί γενικό φόρο κατανάλωσης, ο οποίος και ως τέτοιος έχει αντικαταστήσει πληθώρα άλλων φόρων¹³⁰.

B. Η ποινική υπόσταση του αδικήματος της φοροδιαφυγής, όπως αποτυπώνεται στις διατάξεις των άρθρων 66 παρ. 1 β', 2,3,4 και 6 ΚΦΔ

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ, έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων 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.

Η πρώτη βασική μορφή του αδικήματος λοιπόν συνίσταται στην μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό ή έκπτωση του οφειλόμενου φόρου με σκοπό την αποφυγή πληρωμής του .

i. Αντικειμενική υπόσταση

Εισαγωγικά θα πρέπει να επισημανθεί ότι η αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω αδικήματος δεν μπορεί να αποσαφηνιστεί χωρίς την άμεση παραπομπή στις αντίστοιχες διατάξεις που ορίζουν το υποκείμενο, αντικείμενο, τον χρόνο αλλά και τον τρόπο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και συνακόλουθα της τέλεσης του αδικήματος. Έτσι λοιπόν φαίνεται ότι πρόκειται για έναν λευκό ποινικό νόμο, αφού για μέρη της αντικειμενικής υπόστασης παραπέμπει σε κανόνα του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου.

¹³⁰ Οράτε σχετικά 2^ο κεφάλαιο, υποκ. Α, σελ. 21 κ. έ

α) Το υποκείμενο τέλεσης του αδικήματος

Από την γραμματική διατύπωση του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ, φαίνεται ότι υποκείμενο του αδικήματος θεωρείται «όποιος» εκδηλώνει την περιγραφόμενη στην διάταξη αδικοπρακτική συμπεριφορά. Από την λογικοσυστημική ανάλυση της διάταξης όμως, προκύπτει ότι αυτουργική ποινική ευθύνη δεν μπορεί παρά να φέρει το πρόσωπο εκείνο, το οποίο υποχρεούται βάσει των ουσιαστικών φορολογικών διατάξεων, αρχικά σε παρακράτηση¹³¹ ή σε είσπραξη¹³² και εν συνεχεία σε απόδοση προς το Δημόσιο του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου. Έτσι λοιπόν, στην πρώτη μορφή του εν λόγω αδικήματος, τυποποιείται ένα γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, του οποίου υποκείμενο τέλεσης μπορεί να είναι μόνο ο αποδέκτης των επιταγών του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου¹³³. Συνακόλουθα δε η συμμετοχική ευθύνη περισσότερων προσώπων θα πρέπει να κριθεί βάσει του άρθρου 49 παρ. 1 ΠΚ.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί ότι σε περίπτωση που υπόχρεο προς απόδοση, με βάση τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, είναι ένα νομικό πρόσωπο ή μια συλλογική οντότητα, τότε ο κύκλος των ενεργητικών υποκειμένων του αδικήματος θα πρέπει να αναζητηθεί με προσφυγή στο άρθρο 67 ΚΦΔ. Στο άρθρο 67 λοιπόν ο νομοθέτης καθόρισε κατά τρόπο αποκλειστικό και ανελαστικό τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία έχουν μια ιδιαίτερη ιδιότητα μέσα στην συλλογική οντότητα, ώστε καθίστανται ποινικά υπόλογα για τυχόν παραβίαση των φορολογικών υποχρεώσεων αυτής, ορίζοντας ρητά στην πρώτη παράγραφο του άρθρου «κατά πλάσμα δικαίου» τα πρόσωπα αυτά. Κατέστη έτσι σαφές ότι προέχει η «τυπικότητα» προς την ανεύρεση του αυτουργού της πράξης, ανάλογα με τον εκάστοτε εταιρικό τύπο¹³⁴, και αν δεν είναι εφικτή η ανεύρεση αυτών των προσώπων, αυτουργοί θεωρούνται όσοι ασκούν εν τοις πράγμασιν εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1 (άρθρο

¹³¹ Π.χ. από τους εργαζομένους σε αυτόν με σχέση εξαρτημένης εργασίας

¹³² Π.χ. από τους πελάτες του

¹³³ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 57, Του Ίδιου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, том. α', 2014, σελ. 97, Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 378, Ι. Μανωλεδάκης, ό.π., σελ. 104, Γ. Δημήτρηνας, ό.π σελ. 85

67 παρ. 4 ΚΦΔ). Με αυτήν την ρύθμιση μάλιστα, κατέστη γραπτό δίκαιο η ερμηνευτική θέση που γινόταν δεκτή τόσο από την θεωρία, όσο και από την νομολογία¹³⁵, υπό το προϊσχύον καθεστώς, παρότι απουσίαζε αντίστοιχη ρητή πρόβλεψη.

Η ισχύουσα διάταξη λοιπόν φαίνεται να επαναλαμβάνει εν μέρει το περιεχόμενο της διάταξης του προγενέστερου άρθρου 20 ν. 2523/1997, με κάποιες όμως διαφορές. Αρχικά παρατηρείται ότι αυτουργική ευθύνη βάσει του άρθρου 67 ΚΦΔ, θεμελιώνεται στην περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αφενός είχαν την περιγραφόμενη ιδιότητα και αφετέρου «με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη» συνετέλεσαν στην τέλεση των εγκλημάτων. Αντίθετα, υπό το προϊσχύον καθεστώς του άρθρου 20 παρ. 6 ν. 2523/1997, τα αναφερόμενα πρόσωπα ευθυνόταν «εφόσον κατά τον χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και ενόψει συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων» του νόμου. Η εν λόγω πρόβλεψη όμως είχε προκαλέσει (δικαιολογημένα) την αντίδραση της θεωρίας, αφού υποδηλωνόταν μια προσπάθεια του νομοθέτη να καθιερώσει ένα είδος αντικειμενικής ευθύνης, ενός μαχητού τεκμηρίου γνώσης¹³⁶ για τα ανωτέρω πρόσωπα, βάσει μόνο της ιδιότητάς τους, λόγω της οποίας και θεωρείτο ότι είχαν γνώση της τέλεσης του αδικήματος¹³⁷. Τούτη η ρύθμιση όμως ουδόλως μπορούσε να συνάδει με τις θεμελιώδεις αρχές του ποινικού δικαίου, και συγκεκριμένα την απαίτηση για τέλεση της πράξης από φυσικό πρόσωπο, πλήρη γνωστική και βουλητική επικάλυψη των στοιχείων αυτής και πλήρη απόδειξη της συνδρομής των στοιχείων που συγκροτούν την αξιόποινη πράξη εκ μέρους της Πολιτείας. Τούτη η θέση άλλωστε προκύπτει αναντίρρητα και από

¹³⁴ Οράτε αναλυτικά την παρ. 1 του άρθρου 67 ΚΦΔ

¹³⁵ ΑΠ 533/2014, ΑΠ 1022/2015, ΑΠ 225/2015, ΑΠ 1028/2012, ΑΠ 851/2013, ΑΠ 195/2015, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΤριμΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 2012, σελ. 705 με παρατηρήσεις Μ. Μηλαπίδου

¹³⁶ Οράτε σχετικά Εισηγητική Έκθεση 2523/1997, ΔΦορΝ 1997, σελ. 1071, όπου ρητά αναφέρεται πως «τίθεται προϋπόθεση καταδίκης των περιγραφόμενων στην διάταξη του άρθρου 20 προσώπων και ορίζεται ότι αυτά τιμωρούνται, εφόσον γνώριζαν ή λόγω της ιδιότητάς και των περιστάσεων γίνεται σαφές γνώριζαν για την διάπραξη του αδικήματος, θεωρούμενου κατά μαχητό τεκμήριο ότι κατά την συνήθη πορεία των πραγμάτων τα εν λόγω πρόσωπα έχουν την σχετική γνώση

¹³⁷ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικό Ποινικό Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 55, Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005 σελ. 374, Ι. Αναγνωστόπουλος, ό.π, σελ. 115, Π. Μπρακουμάντζος, Η ποινική ευθύνη των

την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της ενοχής (άρθρο 7 Συντάγματος και άρθρο 14 ΠΚ), το τεκμήριο αθωότητας (άρθρο 6 παρ. 2 ΕΣΔΑ) και την αρχή *in dubio pro reo*. Με την νέα ρύθμιση όμως η νομοθετική ρύθμιση εξορθολογίστηκε σε μεγάλο βαθμό, ώστε η θεμελίωση της ποινικής ευθύνης για τα αδικήματα του άρθρου 66 ΚΦΔ, όταν αυτά τελούνται σε σχέση με φορολογικές υποχρεώσεις συλλογικών οντοτήτων, υπόκειται (τουλάχιστον) στις θεμελιώδεις εγγυητικές αρχές που ισχύουν για όλα τα ποινικά αδικήματα¹³⁸.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι υπό το προγενέστερο καθεστώς, δεν προβλεπόταν αυτουργική ευθύνη φυσικών προσώπων ως ποινικά υπόλογων για παραβίαση φορολογικών υποχρεώσεων νομικού προσώπου, υπό οποιαδήποτε δυνατή μορφή συλλογικής οντότητας, αλλά μόνο για τις περιγραφόμενες στην διάταξη του άρθρου 20 ν. 2523/1997, απαγορευόμενης φυσικά της αναλογικής εφαρμογής προς την θεμελίωση του αξιοποίνου (*in malam partem*). Εν όψει τούτου καθίσταται σαφές ότι όσον αφορά πράξεις που τελέστηκαν πριν την 17.10.2015, και τα κρινόμενα πρόσωπα δεν φέρουν αυτουργική ευθύνη υπό το προϊσχύον καθεστώς, δεν μπορεί σε αυτή την περίπτωση να εφαρμοστεί η νεώτερη ρύθμιση, η οποία και ανάγει την συμπεριφορά τους σε αυτουργική, καθώς είναι σαφώς δυσμενέστερη. Βέβαια, δεν μπορεί να αποκλειστεί η περίπτωση που τυγχάνει εφαρμογής η νέα ρύθμιση, ως ευμενέστερη, ακόμη και σε πράξεις που τελέστηκαν πριν την ισχύ του νόμου (άρθρο 8 ν. 4337/2015 με το οποίο εισήχθη το άρθρο 66 ΚΦΔ), υπό την προϋπόθεση όμως ότι η θεμελίωση αυτουργικής ευθύνης θα ήταν δυνατή και υπό το προγενέστερο δίκαιο, ενόψει του ότι τα κρινόμενα φυσικά πρόσωπα εμπίπτουν στην έννοια του νομίμου εκπροσώπου της συλλογικής οντότητας¹³⁹.

εκπροσώπων των νομικών προσώπων, ΠοινΔικ 2000 σελ. 1251, ΤρμΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 2012, σελ. 705 με παρατηρήσεις Μ. Μηλαπίδου

¹³⁸ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικό Ποινικό Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. ΙΙΙ, σελ.56 κ. έ

β) Τρόποι τέλεσης του αδικήματος

1. Η μη απόδοση οφειλόμενου φόρου

Μη απόδοση ή κατ' άλλη διατύπωση, παράλειψη απόδοσης του οφειλόμενου φόρου συντρέχει όταν ο υπόχρεος προς απόδοση, δεν αποδίδει εντός των νομίμων προθεσμιών τον αναλογούντα, για την εκάστοτε φορολογική περίοδο ή για τις κρίσιμες συναλλαγές, εισπραχθέντα ή παρακρατηθέντα φόρο¹⁴⁰. Εν όψει μάλιστα της απουσίας ειδικότερης αναφοράς από τον νόμο, η αιτία της μη απόδοσης είναι καταρχήν αδιάφορη για την στοιχειοθέτηση του αδικήματος. Παραδείγματος χάριν λοιπόν, στην περίπτωση του ΦΠΑ, ο υπόχρεος προς απόδοση τελεί το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ δια του συγκεκριμένου τρόπου, όταν παρόλο που εισέπραξε τον ΦΠΑ, πωλώντας αγαθά στην εσωτερική αγορά, δεν τον αποδίδει, είτε αποκρύπτοντας τις αντίστοιχες εκροές, παραλείποντας να εκδώσει φορολογικά στοιχεία γι' αυτές και να τις καταχωρήσει στα βιβλία του, είτε εμφανίζοντας ψευδώς τις εκροές αυτές ως φοροαπαλλασσόμενες, ισχυριζόμενος ότι προέβη σε ενδοκοινοτική παράδοση ή εξαγωγή των αγαθών. Επιπλέον, μη απόδοση συντρέχει και όταν ο φορολογούμενος καίτοι εισέπραξε τον ΦΠΑ για ορισμένη συναλλαγή, καταχωρεί στα βιβλία του ίσης αξίας εικονικές εισροές, εκπίπτοντας το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτές από τον ισόποσο αποδοτέο ΦΠΑ των εκροών του¹⁴¹. Περαιτέρω, όσον αφορά τον Φόρο Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ) ή τον παρακρατούμενο φόρο επί των κερδών από τυχερά παίγνια, μη απόδοση συντρέχει όταν ο εργοδότης ή ο διοργανωτής του τυχερού παιγνίου, δεν αποδίδει το νόμιμο ποσοστό του φόρου που παρακράτησε, όταν κατέβαλε στον εργαζόμενο αμοιβή ή στον δικαιούχο το κέρδος από το τυχερό παίγνιο¹⁴².

Βάσει λοιπόν της γραμματικής διατύπωσης του άρθρου 66 παρ. 1 ΚΦΔ, για την πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης του συζητούμενου αδικήματος με την μορφή

¹³⁹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁴⁰ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ.57κ. έ

¹⁴¹ Το γεγονός ότι η συμπεριφορά του υπόχρεου πραγματώνει συγχρόνως και άλλους τρόπους τέλεσης του εν λόγω αδικήματος, δεν συνεπάγεται αποκλεισμό του συζητούμενου, αφού δεν παύει να μην αποδίδει τον οφειλόμενο φόρο

της μη απόδοσης, αρκεί η παρέλευση της τελευταίας ημέρας της τασσόμενης εκ νόμου προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης και ως εκ τούτου την απόδοση του φόρου. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι υπό το προϊσχύον καθεστώς και συγκεκριμένη υπό την ισχύ του ΚΦΕ του 1994¹⁴³, τα πράγματα δεν ήταν τόσο σαφή.

Ειδικότερα, υπό το προγενέστερο δίκαιο καθίστατο αξιόποινη τόσο η παράλειψη και η ανακριβής απόδοση του οφειλόμενου φόρου, όσο και η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης και απόδοσης φόρου. Ο νομοθέτης λοιπόν είχε ορθώς απαλείψει ήδη από την προϊσχύουσα διάταξη του άρθρου 18 ν. 2523/1997, την αναφορά στην εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης και απόδοσης φόρου, γεγονός που ορθά αντιμετωπίστηκε από την επιστήμη και την νομολογία ως αποποινικοποίηση της συγκεκριμένης συμπεριφοράς¹⁴⁴. Για ακόμη μια φορά όμως τα πράγματα δεν είναι τόσο ξεκάθαρα, αφού η άκρατη υιοθέτηση της ανωτέρω παραδοχής, θα δημιουργούσε πλείονες δυσχέρειες στην εφαρμογή της διάταξης. Και εξηγούμε, εάν γινόταν δεκτό ότι η εκπρόθεσμη δήλωση και απόδοση δεν ενέπιπτε στο ρυθμιστικό πεδίο της διάταξης (του άρθρου 18 ν. 2523/1997), τότε θα έπρεπε να οδηγηθούμε στην παραδοχή ότι για όσο χρονικό διάστημα υφίστατο δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης και απόδοσης του οφειλόμενου φόρου, είτε δεν πληρούνταν καν η αντικειμενική υπόσταση, είτε το έγκλημα βρισκόταν σε στάδιο μη πεπερασμένης απόπειρας, από την οποία ο δράστης μπορεί να υπαναχωρήσει και έτσι να μείνει ατιμώρητος. Ορθώς λοιπόν, είχε διατυπωθεί η άποψη¹⁴⁵ ότι η εφαρμογή της νομοθετικής βούλησης θα πρέπει να επιδιώκεται μέσω της σωστής ερμηνείας της υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης του αδικήματος του άρθρου 18 ν. 2523/1997. Έτσι, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος, πριν εκδοθεί εντολή ελέγχου σε βάρος του¹⁴⁶, υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση και αποδώσει τον οφειλόμενο φόρο, τότε η παράλειψη και απόδοση εντός της νόμιμης προθεσμίας δεν έγινε με σκοπό (οριστικής) αποφυγής πληρωμής φόρου, και ως εκ τούτου δεν πληρείται

¹⁴² Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁴³ Οράτε σχετικά άρθρο 95

¹⁴⁴ Οράτε ενδεικτικά ΑΠ 403/2000, ΠοινΧρ 2000 σελ. 905

¹⁴⁵ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁴⁶ Οράτε σχετικά άρθρο 18 παρ. 1 ΚΦΔ, και 19 παρ. 3 ΚΦΕ (ισχύον δίκαιο)

καν η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος¹⁴⁷. Τα ως άνω δεκτά γενόμενα, τέλος, ισχύουν και υπό το ισχύον δίκαιο, αφού το άρθρο 66 παρ. 1 ΚΔΦ αποτελεί την ιστορική και λειτουργική συνέχεια του αδικήματος του άρθρου 18 ν. 2523/1997¹⁴⁸.

2. Ανακριβής απόδοση οφειλόμενου φόρου

Ανακριβής απόδοση του οφειλόμενου φόρου συντρέχει όταν ο υπόχρεος αποδίδει ποσό φόρου κατώτερο αυτού που εισέπραξε ή παρακράτησε από τρίτους, ή ακόμη κατώτερο από αυτό που οφείλει να αποδώσει στο Δημόσιο¹⁴⁹. Ο δε λόγος της ανακριβούς απόδοσης είναι κατ' αρχήν αδιάφορος για την θεμελίωση του αδικήματος. Ως προς τα υπόλοιπα στοιχεία της συγκεκριμένης μορφής του αδικήματος, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω σχετικά με την μη απόδοση, αφού και η ανακριβής απόδοση αποτελεί ουσιαστικά μια περίπτωση μερικής μη απόδοσης. Έτσι λοιπόν, η αντικειμενική υπόσταση πραγματώνεται με την παρέλευση της τελευταίας ημέρας της εκ του νόμου τασσόμενης προθεσμίας για την υποβολή (ακριβούς) δήλωσης και αντίστοιχα (ακριβούς) απόδοσης του οφειλόμενου φόρου¹⁵⁰. Τέλος, και η εκ των υστέρων αποκατάσταση της ανακρίβειας, μέσω της υποβολής εκπρόθεσμης αλλά ακριβούς δήλωσης, και απόδοσης του υπολειπόμενου οφειλόμενου φόρου, θα πρέπει να ερμηνεύεται ως ένδειξη αποκλεισμού του υποκειμενικού στοιχείου του αδικού του εγκλήματος, που συνίσταται στον σκοπό οριστικής αποφυγής πληρωμής του φόρου.

¹⁴⁷ Αφού ο υπερχειλής σκοπός κατά την ορθότερη άποψη (Χ. Μυλωνόπουλος, Γενικό Μέρος Ποινικού Δικαίου, τομ. α' σελ. 216) αποτελεί υποκειμενικό στοιχείο του αδικού

¹⁴⁸ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁴⁹ ΑΠ 492/2013, ΑΠ 267/2013, ΑΠ 225/2015, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁵⁰ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

3. Ανακριβής συμψηφισμός ή ανακριβής έκπτωση του οφειλόμενου φόρου

Μέχρι το έτος 2011, ο ανακριβής συμψηφισμός προβλεπόταν ως τρόπος τέλεσης του αδικήματος του άρθρου 18 ν. 2523/1997, μόνο σε σχέση με τον ΦΠΑ. Μετά τον ν. 3943/2011 όμως ο εν λόγω τρόπος επεκτάθηκε σε όλα τα είδη φόρων που υπαγόταν στην οικεία διάταξη. Στην πράξη, βέβαια, ο συγκεκριμένος τρόπος τέλεσης έχει κεντρικό σημείο αναφοράς τον ΦΠΑ, αφού «θεσμοθετημένη-αυτοματοποιημένη»¹⁵¹ διαδικασία συμψηφισμού και πιο συγκεκριμένα διαδικασία έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, προβλέπεται κυρίως για αυτό το είδος φόρου. Τούτο όμως δεν σημαίνει ότι αποκλείεται η εφαρμογή αυτού του τρόπου και για τα άλλα είδη φόρου, που ενέπιπταν στην ρυθμιστική εμβέλεια του άρθρου 18 ν. 2523/1997. Παραδείγματος χάριν, σε συγκεκριμένη περίπτωση ο φορολογικά υπόχρεος επιχειρεί να συμψηφίσει τη συναφή υποχρέωσή του κάνοντας επίκληση ανύπαρκτων δικαιωμάτων του για λήψη επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ομοειδών ή άλλου είδους φόρων από την ίδια ή προγενέστερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους.

Σήμερα δε, υπό την ισχύ του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ, ο συγκεκριμένος τρόπος τέλεσης μπορεί να έχει ως σημείο αναφοράς κάθε είδος φόρου που προστατεύεται από την παρούσα διάταξη, ενώ παράλληλα προστίθεται ως τρόπος τέλεσης και η ανακριβής έκπτωση, που ορολογικά ανταποκρίνεται με μεγαλύτερη ακρίβεια στον ειδικό μηχανισμό συμψηφισμού που ισχύει για τον ΦΠΑ (δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών). Ανακριβής λοιπόν συμψηφισμός ή ανακριβής έκπτωση συντρέχει όταν επί παραδείγματι ο κατά το νόμο υπόχρεος σε απόδοση ΦΠΑ, κάνει εσφαλμένη χρήση της διαδικασίας έκπτωσης ΦΠΑ και ειδικότερα, αφενός μεν εμφανίζει ανειλικρινώς ως αποτέλεσμα της υποκείμενης σε ΦΠΑ δραστηριότητάς του για ορισμένη φορολογική περίοδο αυξημένο ποσό ΦΠΑ εισροών, αφετέρου δε συμψηφίζει αυτό το επιπλέον αναληθές ποσό με το σύνολο ή μέρος του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις εκροές της ίδιας ή επόμενης φορολογικής περιόδου. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο υπόχρεος στον φόρο δικαιούται να μεταφέρει το πιστωτικό υπόλοιπο του ΦΠΑ ορισμένης φορολογικής περιόδου ή διαχειριστικής χρήσης, σε επόμενη ή επόμενες

¹⁵¹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

περιόδους ή χρήσεις, προβάλλοντάς το προς συμψηφισμό με το χρεωστικό υπόλοιπο αυτών των περιόδων ή χρήσεων. Η επιστροφή δε του πιστωτικού υπολοίπου ορισμένης περιόδου ή χρήσης είναι επιτρεπτή, μόνο εφόσον διαπιστώνεται αδυναμία μεταφοράς, η οποία και διαπιστώνεται από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ και συνίσταται επί παραδείγματι σε πραγματοποίηση αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενων πράξεων, με δικαίωμα έκπτωσης των εισροών τους, ή σε διακοπή των εργασιών της επιχείρησης ή τέλος σε χαμηλότερη αξία των φορολογητέων εκροών από την αξία των φορολογητέων εισροών¹⁵².

Συμπερασματικά λοιπόν ο υπόχρεος σε απόδοση τελεί το συζητούμενο αδίκημα δι' αυτού του τρόπου, όταν λόγω της ανακριβούς έκπτωσης, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς τον ΦΠΑ που εισέπραξε σε συγκεκριμένη περίοδο¹⁵³. Τέλος δε, ενόψει της ουσιαστικής σύγκλησης της έννοιας του ανακριβούς συμψηφισμού ή της ανακριβούς έκπτωσης, με τις έννοιες της μη απόδοσης και της ανακριβούς απόδοσης, ισχύουν και γι' αυτούς τους τρόπους τέλεσης τα ως άνω αναφερθέντα σε σχέση με το χρονικό σημείο περάτωσης του εγκλήματος και την σημασία της εκπρόθεσμης δήλωσης και απόδοσης του ποσού του φόρου που συμψηφίσθηκε ή εξέπεσε ανακριβώς.

ii) Υποκειμενική υπόσταση

Για την στοιχειοθέτηση της υποκειμενικής υπόστασης της πρώτης βασικής μορφής του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 1 στοιχ. β' ΚΦΔ, απαιτείται κατ' αρχήν δόλος του δράστη, αρκούντος και του ενδεχόμενου¹⁵⁴, καθώς ο νόμος δεν απαιτεί ρητά συγκεκριμένο είδος δόλου (άρθρο 12, 18 και 26 ΠΚ). Επιπλέον δε απαιτείται σκοπός του δράστη να αποφύγει με την πράξη του την πληρωμή του οφειλόμενου φόρου. Το συζητούμενο αδίκημα λοιπόν αποτελεί έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης¹⁵⁵, ενώ σύμφωνα με την ορθότερη άποψη¹⁵⁶, εάν δεν συντρέχει ο τυποποιούμενος σκοπός δεν πληρείται καν η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος,

¹⁵² Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁵³ ΑΠ 1156/2011, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁵⁴ ΑΠ 75/2015, ΑΠ 590/2014, ΑΠ 286/2014, ΑΠ 21/2014, ΑΠ 871/2013, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁵⁵ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Γ. Δημήτρηνας, ό.π, σελ. 86

ελλείποντος του εν λόγω υποκειμενικού στοιχείου του αδικού (: σκοπού του δράστη). Σύμφωνα βέβαια με την κρατούσα άποψη της νομολογίας¹⁵⁷ αλλά και της θεωρίας¹⁵⁸, όταν δεν συντρέχει ο σκοπός αποφυγής πληρωμής του φόρου στο πρόσωπο του φορολογούμενου, δεν πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος και έτσι δεν στοιχειοθετείται το έγκλημα.

Τέλος δε, θα πρέπει να τονιστεί, σε συνδυασμό με όσα ανωτέρω αναφέρθηκαν για την αληθινή έννοια του αδικήματος¹⁵⁹, ότι ο συγκεκριμένος σκοπός θα πρέπει να συνίσταται στην επιδίωξη του δράστη όχι απλά να μην αποδώσει εμπρόθεσμα το εισπραχθέν ή παρακρατηθέν οφειλόμενο ποσό του φόρου, αλλά να το ενσωματώσει οριστικά στην περιουσία του, αποστερώντας το αντίστοιχα οριστικά από το Δημόσιο. Η νομολογία εντούτοις, αρνείται κατά κανόνα, με ορισμένες βέβαια εξαιρέσεις¹⁶⁰, να κάνει δεκτή την συγκεκριμένη ερμηνευτική εκδοχή, και λανθασμένα υπάγει κάθε περίπτωση μη απόδοσης φόρου στον ανωτέρω σκοπό, χωρίς να εξετάζει αφενός αν ο οικείος φόρος εισπράχθηκε ή παρακρατήθηκε και αφετέρου αν δεν αποδόθηκε, με σκοπό οριστικής αποστέρησης από το Δημόσιο.

Η δεύτερη βασική μορφή του αδικήματος συνίσταται σε μη απόδοση, ανακριβή απόδοση, συμψηφισμό, έκπτωση ή λήψη επιστροφής φόρου με παραπλάνηση της Φορολογικής Διοίκησης

i) Αντικειμενική Υπόσταση

α) Το υποκείμενο τέλεσης του αδικήματος

Η συγκεκριμένη μορφή τέλεσης του αδικήματος όσον αφορά την τελευταία περίπτωση, δηλαδή την λήψη επιστροφής φόρου με παραπλάνηση της φορολογικής Διοίκησης,

¹⁵⁶ Χ. Μυλωνόπουλος, Γενικό Μέρος Ποινικού Δικαίου, τομ. α' σελ. 216

¹⁵⁷ ΑΠ 448/2015, ΑΠ 225/2015, ΑΠ 962/2014, ΑΠ 595/2014, ΑΠ 1542/2013, ΑΠ 267/2013, ΑΠ 1231/2011, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁵⁸ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Του Ιδίου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', σελ. 102, Γ. Δημήτριντας, ό.π

¹⁵⁹ Οράτε σχετικά 3^ο κεφάλαιο, σελ. 28 κ. έ

ορθότερο είναι να αξιολογηθεί ως κοινό έγκλημα¹⁶¹, αφού υποκείμενο τέλεσης του αδικήματος μπορεί να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο, το οποίο μέσω της παραπλάνησης, επιτυγχάνει να αποσπάσει χρηματικό ποσό από το Δημόσιο, δια του μηχανισμού της επιστροφής ΦΠΑ. Οι λοιποί περιγραφόμενοι τρόποι, εντούτοις, εξακολουθούν να αποτελούν γνήσια ιδιαίτερα εγκλήματα, καθ' ο μέτρο προϋποθέτουν συγκεκριμένο υποκείμενο (τον υπόχρεο προς απόδοση του οφειλόμενου φόρου στο Δημόσιο, κατά τις διατάξεις του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου), το οποίο και μέσω της παραπλάνησης της Φορολογικής Διοίκησης, επιδιώκει να ματαιώσει την εκπλήρωση της υποχρέωσης που τον βαρύνει.

β) Οι τρόποι τέλεσης της δεύτερης βασικής μορφής

Αρχικά, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η νομοτυπική περιγραφή του συζητούμενου τρόπου τέλεσης, έχει διαμορφωθεί με πρότυπο την διάταξη περί απάτης (άρθρο 386 ΠΚ), γι' αυτό και συχνά ο εν λόγω τρόπος τέλεσης αναφέρεται ως ειδική φορολογική απάτη. Πράγματι λοιπόν, η διάταξη έχει τα ίδια αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία με την νομοτυπική μορφή της απάτης, με εξειδικευμένα όμως ορισμένα στοιχεία. Ειδικότερα, οι πράξεις εξαπάτησης ταυτίζονται απολύτως, η δε βλάβη/ζημία στην περιουσία του ελληνικού Δημοσίου και το αντίστοιχο όφελος του δράστη εξειδικεύεται και οριοθετείται ειδικά στους προστατευόμενους από την διάταξη φόρους, που εισπράχθηκαν ή παρακρατήθηκαν και δεν αποδόθηκαν, αποδόθηκαν ανακριβώς, συμψηφίστηκαν ή εξέπεσαν ανακριβώς ή επήλθε επιστροφή τους¹⁶².

Έτσι, όλοι οι τρόποι τέλεσης της δεύτερης τυποποιούμενης βασικής μορφής του αδικήματος έχουν κατά την γραμματική διατύπωση του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ, ως πρόσφορο αντικείμενο τέλεσης όλα τα προστατευόμενα από την διάταξη είδη φόρων. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι πριν την τροποποίηση του προϊσχύοντος άρθρου 18 ν.

¹⁶⁰ Οράτε σχετικά ΑΠ 962/2014, ΤριμΠλημΘες 14813/2013, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁶¹ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ. 65, Αντίθετη άποψη διατυπώνει ο Δημήτριανας, σύμφωνα με την οποία το αδίκημα και υπό την εδώ συζητούμενη μορφή αποτελεί γνήσιο ιδιαίτερο, σε Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, σελ. 85

¹⁶² Οράτε περισσότερα σχετικά με την σχέση των δύο αδικημάτων παρακάτω, υποκ. Γ, σελ. 62 κ. έ

2523/1997 με τον ν. 3943/2011, η παράνομη λήψη επιστροφής του φόρου με παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης μπορούσε να έχει ως αντικείμενο τέλεσης μόνο τον ΦΠΑ. Και μετά την επελθούσα τροποποίηση, όμως, αλλά και υπό το ισχύον σήμερα νομοθετικό καθεστώς, η πλειονότητα των περιπτώσεων αφορά τον ΦΠΑ, λόγω του ειδικού μηχανισμού επιστροφών που προβλέπεται γι' αυτό το είδος φόρου. Τέλος δε οι ακόλουθες επισημάνσεις θα μας απασχολήσουν ιδιαίτερα και σε επόμενο κεφάλαιο της παρούσας, σχετικά με την σχέση του αδικήματος με το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος (ν. 3691/2008), ώστε αξίζει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή.

Πιο συγκεκριμένα, λοιπόν, ο ΚΦΠΑ¹⁶³, αναγνωρίζει υπό ρητές προϋποθέσεις δικαίωμα σε κάθε φορολογούμενο να ζητά και να λαμβάνει από το Δημόσιο επιστροφή ενός τμήματος του φόρου που απέδωσε, βάσει ενός συστήματος εκπτώσεων του ΦΠΑ εισροών από τον ΦΠΑ εκροών, άλλως στο πλαίσιο των φοροαπαλλασσόμενων πράξεων και ειδικών καθεστώτων ΦΠΑ. Βέβαια, αξίζει να σημειωθεί ότι το ισχύον σύστημα, με τις ειδικότερες προϋποθέσεις που απαιτεί, δεν θα ήταν υπερβολή να χαρακτηριστεί ιδιαίτερα περίπλοκο, γεγονός που ευνοεί σε αρκετά μεγάλο βαθμό τις καταχρηστικές συμπεριφορές. Επιπλέον δε ο συγκεκριμένος τρόπος τέλεσης του αδικήματος, απαντά τόσο σε περιπτώσεις μεμονωμένων παραβατών, αλλά ακόμη περισσότερο σε περιπτώσεις οργανωμένων κυκλωμάτων, τα οποία στόχο έχουν να εκμεταλλευτούν το σύστημα επιστροφής ΦΠΑ. Στην πράξη άλλωστε έχουν ανακαλυφθεί πλείονα «κυκλώματα», τα οποία με την επίκληση εικονικών ενδοκοινοτικών συναλλαγών και εξαγωγών, έχουν κατορθώσει να λάβουν επιστροφή του δήθεν καταβαλλόμενου ΦΠΑ. Η ανάγκη αντιμετώπισης, λοιπόν, των συχνών αυτών φαινομένων, αποτέλεσε και τη ratio της τυποποίησης της λήψης και επιστροφής ΦΠΑ με παραπλάνηση τα φορολογικής αρχής ως αυτοτελούς τρόπου τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ (άρθρο 18 ν. 2523/1997 κατά το προϊσχύον δίκαιο)¹⁶⁴.

Υπό το ισχύον σήμερα νομοθετικό καθεστώς του ν. 4337/2015, και ορμώμενος ο νομοθέτης από την ανάγκη καταστολής των ανωτέρω αναφερθέντων φαινομένων,

¹⁶³ Οράτε σχετικά άρθρα 34 και 41 ΚΦΠΑ

¹⁶⁴ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικό Ποινικό Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. II, σελ. 67κ. έ

προσπάθησε να ενσωματώσει στην συγκεκριμένη μορφή τέλεσης του αδικήματος, κάθε δυνατή μορφή εμφάνισής του, προκαλώντας βέβαια σύγχυση σε σχέση αφενός με τα επιμέρους στοιχεία του αδικήματος και την ορθή ερμηνεία τους, και αφετέρου με την διάκριση από την πρώτη βασική μορφή, όπως ανωτέρω αναλύθηκε. Και εξηγούμε, πάλι στην λήψη επιστροφής του ΦΠΑ ή άλλου φόρου, ως τρόπου τέλεσης, προστέθηκαν ως εναλλακτικοί τρόποι της δεύτερης βασικής μορφής και η μη απόδοση, η ανακριβής απόδοση, η ανακριβής έκπτωση και ο ανακριβής συμψηφισμός ΦΠΑ ή άλλου φόρου, που λαμβάνουν χώρα με παραπλάνηση της φορολογικής αρχής. Παρατηρούμε λοιπόν ότι η δεύτερη βασική μορφή του αδικήματος, καταλαμβάνει μεγάλο μέρος από το πεδίο εφαρμογής της πρώτης, με μοναδική διαφορά ότι οι ως άνω τρόποι τελούνται με παραπλάνηση της Φορολογικής αρχής. Ενόψει αυτών των επισημάνσεων επιβεβαιώνεται η αρχική παρατήρηση ότι ο νομοθέτης θέλησε με κάθε τρόπο να καλύψει όλες τις συμπεριφορές που μπορεί να συνδέονται με την «αλυσιδωτή απάτη στον ΦΠΑ»¹⁶⁵ και να αντιμετωπίσει τα οργανωμένα κυκλώματα, γνωστά ως κυκλώματα απάτης «τύπου καρουζέλ».

Συχνότατα λοιπόν στην πράξη απαντά η εξής περίπτωση : ένας έμπορος-κρίκος της αλυσίδας, δεν αιτείται μεν την επιστροφή του ΦΠΑ, αφού εκ των προτέρων έχει σχεδιασθεί ότι η αίτηση θα υποβληθεί από κάποιον μεταγενέστερο κρίκο της αλυσίδας, αλλά εμφανίζεται αρχικά να μεταπωλεί σε άλλον αγαθά, χρεώνοντάς τον και εισπράττοντας τον ΦΠΑ και εκ των υστέρων να εξαφανίζεται, χωρίς να έχει αποδώσει τον ΦΠΑ¹⁶⁶. Βέβαια, έχει επισημανθεί¹⁶⁷, επιβεβαιώνοντας την άποψή μας ότι η ρύθμιση προκαλεί σύγχυση αναφορικά με τους τρόπους τέλεσης του αδικήματος, ότι οι παραπάνω αναφερόμενοι τρόποι καλυπτόταν ήδη από την πρώτη βασική μορφή του αδικήματος, ώστε αφού η δεύτερη μορφή δεν συνοδεύεται από αυστηρότερο πλαίσιο ποινής¹⁶⁸, προς αυστηρότερη αντιμετώπιση των περιπτώσεων οργανωμένων κυκλωμάτων, που δρουν με παραπλάνηση της φορολογικής αρχής, δεν υπήρχε ανάγκη διεύρυνσης της νομοτυπικής περιγραφής της δεύτερης βασικής μορφής.

¹⁶⁵ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Ν. Παντελής, ό.π

¹⁶⁶ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁶⁷ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁶⁸ Οράτε σχετικά αμέσως κατωτέρω, υποκ. iii

ii) Υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος

Όσον δε αφορά στην υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος, απαιτείται να συντρέχει δόλος, αρκούντος και του ενδεχόμενου (άρθρα 12,18 και 26 ΠΚ) ως προς όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης. Επιπλέον, τυποποιείται αδίκημα κανονικής υποκειμενικής υπόστασης, και όχι υπερχειλούς¹⁶⁹.

iii) Επιβαρυντικές περιστάσεις (άρθρο 66 παρ. 6 ΚΦΔ)

Τέλος, και σε συνέχεια των παραπάνω αναφερθέντων, αξίζει να αναφερθεί η διάταξη του άρθρου 66 παρ. 6 στοιχ. β' ΚΦΔ, σύμφωνα με την οποία « η μεταχείριση από τον δράστη ιδιαίτερων τεχνασμάτων συνιστά επιβαρυντική περίπτωση». Ως δε τέτοιο τέχνασμα μπορεί να θεωρηθεί η ευρείας έκτασης αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να προσδίδεται νομιμοφάνεια σε ανύπαρκτες δαπάνες και να επιτυγχάνεται η έκπτωση του αναλογούντος σε αυτές ΦΠΑ εισροών ή η συστηματική χρήση παρένθετων προσώπων και εικονικών εταιρειών, σε συνδυασμό με την εικονική διενέργεια ενδοκοινοτικών παραδόσεων και εξαγωγών, προκειμένου να επιτυγχάνονται παράνομες επιστροφές ΦΠΑ. Η εν λόγω διάταξη λοιπόν, παρέχει έρεισμα για την αυστηρότερη αντιμετώπιση περιπτώσεων απατηλής λήψης επιστροφής στον ΦΠΑ, ιδίως όταν χρησιμοποιούνται σύνθετα σχήματα ενδοκοινοτικών κυκλικών συναλλαγών για την συγκάλυψη της ευθύνης των πραγματικών δραστών¹⁷⁰. Βέβαια, όπως καθίσταται σαφές, η διάταξη θα πρέπει να εφαρμόζεται με ιδιαίτερη προσοχή και επιφυλακτικότητα και μόνο σε περιπτώσεις που παρουσιάζουν δυσκολίες ελεγκτικής ανίχνευσης και αποκάλυψης.

¹⁶⁹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, ΑΠ 1014/2014, ΤΝΠ «Ισοκράτης»

¹⁷⁰ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

Την τρίτη βασική μορφή του αδικήματος αποτελεί η διακράτηση των προστατευόμενων στην διάταξη φόρων, τελών ή εισφορών.

i) Αντικειμενική υπόσταση

α)Υποκείμενο τέλεσης του εγκλήματος

Η τρίτη βασική μορφή του αδικήματος του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ, προϋποθέτει αρχικά ποσό φόρου, το οποίο έχει ήδη καταστεί υλικό αντικείμενο κάποιας εκ των πράξεων που προβλέπονται στις άλλες δύο βασικές μορφές του αδικήματος. Ως εκ τούτου λοιπόν, η φύση του αδικήματος ως κοινού ή ιδιαίτερου, προσδιορίζεται από τη φύση της μορφής τέλεσης που προηγείται¹⁷¹. Συνήθως βέβαια θα πρόκειται περί γνησίου ιδιαίτερου εγκλήματος, καθ' ο μέτρο το υποκείμενο του εγκλήματος είναι το πρόσωπο το οποίο καίτοι υποχρεούται βάσει του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου σε απόδοση του οφειλόμενου φόρου, εν τούτοις δεν συμμορφώνεται με την εν λόγω υποχρέωση, τελώντας μια εκ των πράξεων που προβλέπονται στις δύο άλλες βασικές μορφές του αδικήματος. Εάν δε η υποχρέωση απόδοσης βαρύνει ένα νομικό πρόσωπο ή μια συλλογική οντότητα, τότε ο κύκλος των προσώπων που μπορούν να αποτελέσουν αυτουργοί του αδικήματος θα προσδιοριστεί με προσφυγή στην διάταξη του άρθρου 67 ΚΦΔ, όπως ανωτέρω αναφέρθηκε.

β) Η τυποποιούμενη συμπεριφορά

Σε αντίθεση με τις δύο άλλες βασικές μορφές του αδικήματος, οι οποίες συνδέονται ουσιαστικά με δήλη ημέρα, κατά την οποία ο υπόχρεος οφείλει να προβεί σε ακριβή απόδοση του οφειλόμενου φόρου ή κατά την οποία ο δράστης τελεί την πράξη της παραπλάνησης ή ενδεχομένως λαμβάνει επιστροφή φόρου, και έτσι θεμελιώνουν ένα στιγμιαίο αδίκημα, η διακράτηση, ως αυτοτελής τρόπος τέλεσης, ενδεικνύει την ύπαρξη

¹⁷¹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, σελ. 71κ. έ

ενός διαρκούς εγκλήματος, επειδή η χρονική περάτωση του εγκλήματος δεν είναι μοναδική, αλλά παρατείνεται όσο καιρό διαρκεί η παράνομη κατάσταση¹⁷².

Σε κάθε όμως περίπτωση, η συγκεκριμένη μορφή δεν εισάγει προσβολή μιας νέας μονάδας εννόμου αγαθού, αφού ο διακρατούμενος φόρος είναι ο ολικά ή μερικά μη αποδοθείς, παρότι εισπράχθηκε ή παρακρατήθηκε, ή ο παράνομα συμψηφισθείς, ή επιστραφείς. Η αυτοτελής τυποποίηση της διακράτησης λοιπόν έχει την έννοια ότι παράνομη δεν είναι μόνο η εκάστοτε αρχική πράξη¹⁷³, αλλά και η διατήρηση της παράνομης κατάστασης που δημιουργείται εξαιτίας της αρχικής πράξης, με ό,τι αυτό συνεπάγεται για τη σημασία του επιγενόμενου δόλου του παραβάτη, ή την τυχόν ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων που αναλαμβάνουν την διοίκηση σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν της τέλεσης της αρχικής πράξης και ενώ διατηρείται ακόμη στην περιουσία του νομικού προσώπου η κτηθείσα περιουσιακή ωφέλεια¹⁷⁴.

Ενόψει των ανωτέρω επισημάνσεων, καθίσταται σαφές ότι η αυτοτελής τυποποίηση του διαρκούς εγκλήματος της διακράτησης, αποτελεί αναγκαία συνέπεια όλων των άλλων τρόπων προσβολής των περιουσιακών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ώστε οδηγεί σε κατάφαση φαινομένης πραγματικής συρροής με τις έτερες αναφερόμενες (αρχικές) πράξεις που έχουν ως αντικείμενο το ίδιο είδος φόρου. Έτσι λοιπόν, το έγκλημα της διακράτησης θα πρέπει να απορροφάται ως συντιμωρητή ύστερη πράξη, από το έγκλημα με το οποίο πραγματώνεται η βασική εγκληματική προσβολή της περιουσίας του Δημοσίου¹⁷⁵.

ii) Υποκειμενική υπόσταση

Όσον αφορά στην υποκειμενική υπόσταση της τρίτης βασικής μορφής του αδικήματος, απαιτείται δόλος ως προς τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης, αρκούντος και του

¹⁷² Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Γ. Δημήτριντας, ό.π, σελ. 86

¹⁷³ Οράτε σχετικά τους λοιπούς τρόπους τέλεσης ως ανωτέρω αναλύονται

¹⁷⁴ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

¹⁷⁵ Γ. Δημήτριντας, ό.π, σελ. 98, Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, Οι επιλογές του ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποιήσιμου των φορολογικών αδικημάτων : Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του Δημοσίου, ΠοινΔικ 2011, σελ. 1307

ενδεχόμενου (άρθρα 12,18 και 26 ΠΚ). Επιπλέον δε αποτελεί έγκλημα κανονικής υποκειμενικής υπόστασης.

Γ. Συρροή του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους με τις λοιπές μορφές φοροδιαφυγής, την υπεξαίρεση και την απάτη

Το αδίκημα του άρθρου 66 παρ. 1 β', 2,3,4 και 6 ΚΦΔ συρρέει καταρχήν αληθινά με τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ.1 στοιχ. α' και γ' ΚΦΔ, ενόψει της ετερότητας των προσβαλλόμενων κατηγοριών φορολογικών αξιώσεων, ακόμη και αν τα τελευταία αφορούν το ίδιο φορολογικό ή διαχειριστικό έτος, και η τέλεσή τους εντάσσεται στο αυτό βιοτικό συμβάν. Το αυτό δε ισχύει και στην περίπτωση που ο δράστης πραγματώνει εντός του ίδιου έτους ή της αυτής χρήσης περισσότερες φορές το αδίκημα του άρθρου 66 παρ.1 β',2,3,4 και 6 , με πράξεις όμως που κατατείνουν στην διαφυγή διαφορετικών φόρων (π.χ. ΦΠΑ και ΦΜΥ).

Επιπλέον, το εν λόγω αδίκημα συρρέει φαινομενικά με τα αδικήματα του άρθρου 66 παρ. 5 ΚΦΔ, τα οποία και απωθούνται κατ' εφαρμογή της ρητής ρήτρας επικουρικότητας του τελευταίου, όταν αυτά εμφανίζονται ως πράξεις προπαρασκευαστικές ή υποστηρικτικές του άρθρου 66 παρ. 1 β', 2,3,4 και 6. Ειδικότερα στο άρθρο 21 παρ. 7 του προϊσχύοντος νόμου 2523/1997, οριζόταν ρητά ότι τα αδικήματα του νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους και το ίδιο επαναλαμβανόταν και στην παράγραφο 2 του άρθρου 19, όπου ειδικά για το αδίκημα φοροδιαφυγής με έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων οριζόταν ότι αυτό είναι «αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις» αυτού. Έτσι ήταν δυνατόν ο δράστης, που αποδεχόταν ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο και στη συνέχεια το χρησιμοποιούσε, μέσω των υποβαλλόμενων περιοδικών καταστάσεων, για να κερδίσει και την έκπτωση του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο Φ.Π.Α από τον φόρο εκροών της επιχείρησής του, να τελεί συγχρόνως και τα τρία αδικήματα φοροδιαφυγής, δηλαδή φοροδιαφυγή στο εισόδημα, στον Φ.Π.Α και στον Κ.Β.Σ (άρθρα 17, 18 και 19 του 2523/1997, αντίστοιχα).

Με το άρθρο 66 παρ.5 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) εισάγεται πλέον περίπτωση εκ του νόμου φαινομένης συρροής μεταξύ των λοιπών εγκλημάτων φοροδιαφυγής και της έκδοσης ή αποδοχής πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, που χρησιμοποιήθηκαν ως μέσο για τη διάπραξη αυτών, με το δράστη να τιμωρείται ως αυτουργός ή συμμετοχος, αποκλειστικά για το «βασικό» αδίκημα φοροδιαφυγής. Εφαρμόζεται δηλαδή η αρχή της απορρόφησης και θεωρείται ότι το έγκλημα της έκδοσης πλαστών ή εικονικών και η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων απορροφάται, ως συντιμωρητή προτέρα πράξη, από αυτό του άρθρου 66 παρ. 1 ν. 4174/2013¹⁷⁶.

Φαινομενικά κατ' ιδέαν¹⁷⁷ δε συρρέει τόσο με το αδίκημα της απάτης (386 ΠΚ) όσο και με το αδίκημα της υπεξαίρεσης (375 ΠΚ),¹⁷⁸ και τα απωθεί με βάση την αρχή της ειδικότητας, σύμφωνα με την κρατούσα άποψη τόσο της θεωρίας¹⁷⁹, όσο και της νομολογίας. Βέβαια, τούτο ισχύει, όπως δέχεται πάγια η νομολογία, μόνο εφόσον ο δράστης κατατείνει με την συμπεριφορά του αποκλειστικά στη φοροδιαφυγή, προκαλώντας έτσι βλάβη μόνο στο Δημόσιο και μόνο σε σχέση με την απώλεια φόρων¹⁸⁰. Εάν αντίθετα προσβάλλονται στην συγκεκριμένη περίπτωση και άλλα στοιχεία της δημόσιας περιουσίας, πέρα από τις αξιώσεις του Δημοσίου, σε σχέση με τους φόρους που προστατεύονται από την εν λόγω διάταξη ή βλάπτεται και η περιουσία τρίτων

¹⁷⁶ Ε. Μπακέλας, Ζητήματα συρροής στα αδικήματα φοροδιαφυγής, Εισήγηση σε επιμορφωτικό σεμινάριο ΕΣΔΙ, Εγκλήματα φοροδιαφυγής. Αντιμετώπιση των σχετικών προβλημάτων μετά τον ν. 4337/2015 και ζητήματα φορολογικού δικαίου, www.lawspot.gr, και από την νομολογία ΑΠ 37/2017, 130/2017, 1212/2016, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

¹⁷⁷ Σχετικά με την άποψη περί κατ' ιδέαν συρροής οράτε σχετικά εισαγγ. πρόταση Ν. Δεληδήμου, σε ΣυμβΠλημ Τρικ 53/2002, ΠοινΔικ 2003, σελ. 1204, Ε. Μπακέλας, ό.π., Ι.Μανωλεδάκης, Φορολογική απάτη και κοινή απάτη, ΠοινΔικ 2005 σελ. 315, Λ. Μαργαρίτης/Χ.Σατλάνης/ Ι. Φαρσεδάκης, Διάλογος με την πρόσφατη ποινική νομολογία (Β' Μέρος) ΠοινΔικ 2016, σελ. 111

¹⁷⁸ Οράτε ενδεικτικά η ΟΛΑΠ 643/1988, ΠονΧρ 1988/741, ΑΠ 841/2008, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

ΣυμβΑΠ 18/1998, Υπερ. 1998, σελ. 586, ΣυμβΕφΘες 758/2002, ΠοινΧρ 2002 σελ. 932

¹⁷⁹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, σελ. 76, Κ. Τριανταφυλλόπουλος, ό.π., Ι. Μανωλεδάκης, Αρμ. 1989, ό.π

¹⁸⁰ ΟΛΑΠ 644/1988, ΠοινΧρ 1988/743, ΑΠ 163/2016, ΑΠ 797/2015, ΑΠ 8/2014, ΑΠ 9/2014, ΑΠ 426/2009, ΣυμβΑΠ 12/2011, ΣυμβΑΠ 420/2010, ΑΠ 2037/2010, ΑΠ 1284/2010, ΑΠ 1603/2009, ΑΠ 841/2008, ΑΠ 484/2007, ΑΠ 2180/2003, ΑΠ 619/2003, ΠεντΕφΑθ 2572/2013, ΤΝΠ «Ισοκράτης», ΣυμβΑΠ 1284/1999, ΠοινΧρ 2000 σελ. 634, ΑΠ 1905/2000, ΠοινΔικ 2003 σελ. 1305, Εισαγγ. Πρόταση Ν. Δεληδήμου σε ΣυμβΠλημ Τρικ 53/2002, ΠοινΔικ 2003, σελ. 1204, και από την θεωρία ενδεικτικά Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Δημήτρηνας, Ι. Μανωλεδάκης, ΠοινΔικ. 2005 ό.π., Ε. Ματσούκης, Ζητήματα Επικουρικότητας του αδικήματος της φοροδιαφυγής του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 2065/1992, ΠοινΧρ ΜΣΤ'973, Ε. Μπακέλας, ό.π

προσώπων, ή τελούνται και άλλα αδικήματα που στρέφονται κατά διαφορετικών εννόμων αγαθών, η συρροή της απάτης ή της υπεξαίρεσης ή των άλλων αδικημάτων με το αδίκημα του άρθρου 66 παρ. 1 β', 2, 3, 4 και 6 ΚΦΔ είναι αληθινή¹⁸¹.

Τούτη η άποψη περί εφαρμογής της αρχής της ειδικότητας επιρρώνεται και από το ορισμό που δώσαμε σχετικά με το προστατευόμενο έννομο αγαθό των διατάξεων της φοροδιαφυγής¹⁸², σύμφωνα με τον οποίο προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι οι διάφορες κατηγορίες των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία και αποτελούν διακριτό τμήμα της περιουσίας του τελευταίου.

Ειδικότερα δε όσον αφορά αρχικά τη σχέση του συζητούμενου αδικήματος της φοροδιαφυγής με αυτό της υπεξαίρεσης, όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε¹⁸³, το πρώτο φέρει ουσιαστικά τα χαρακτηριστικά της υπεξαίρεσης κατά την αληθινή του έννοια, ήτοι ο δράστης ενεργεί ή παραλείπει σε σχέση με ποσό του φόρου το οποίο εισέπραξε ως διαχειριστής του Δημοσίου, αλλά τον παρακρατεί ολικά ή μερικά, ώστε η συμπεριφορά του φέρει ταυτόχρονα χαρακτηριστικά ιδιοποίησης. Έτσι, μπορεί κατ' αρχήν να εφαρμοστεί η αρχή της ειδικότητας μεταξύ των δύο αδικημάτων, υφισταμένης της βασικής προϋπόθεσης της λογικής υπαλληλίας¹⁸⁴ μεταξύ αυτών, στο βαθμό που η φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ ή στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους

¹⁸¹ Ως προς την τυχόν αληθινή συρροή της φοροδιαφυγής με την απάτη στην συγκεκριμένη περίπτωση, δύσκολα μπορεί να καταφθεί περαιτέρω περιουσιακή ζημία της δημόσιας περιουσίας, εκτός από την οφειλόμενη στην απόκρυψη της αληθούς φορολογητέας ύλης, αφού και ο νομοθέτης επεδίωκε ακριβώς να τυποποιήσει σε ποινικό αδίκημα, ειδικά προβλεπόμενο, την αναφερόμενη αξιόποινη συμπεριφορά. Ως προς το ζήτημα αυτό αξίζει να παρατεθεί η πρόταση του Εισαγγελέα Ν. Δεληδήμου, σε ΣυμβΠλημΤρικ 53/2002 (ό.π) κατά το ενδιαφέρον μέρος της, σύμφωνα με την οποία : « είναι δυνατόν να στοιχειοθετηθεί οικονομική ζημία του Δημοσίου από την πράξη της φοροδιαφυγής, πέραν της συνιστάμενης σε απόκρυψη (και μη απόδοση) της φορολογητέας ύλης, όταν το Δημόσιο αναγκάζεται να προβεί σε ενέργειες βλαπτικές για την περιουσία του (πρόσθετα οικονομικά μέτρα, σύναψη δανείου με υψηλό επιτόκιο) και δεν μπορεί να συνεχίσει πλέον την κανονική εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, βάσει της θέσεως ότι η αξία της περιουσίας δεν μετράται μόνο κατά το χρηματικό ποσό που προκύπτει από τον αθροιστικό υπολογισμό της αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων, αλλά η αξία αυτή συμπροσδιορίζεται από την πραγματική και νομική δυνατότητα προς χρησιμοποίηση των υπάρχοντων περιουσιακών στοιχείων, ανάλογα με τις πραγματικές ανάγκες του εκάστοτε φορέα της περιουσίας. Εντούτοις, η ως άνω ζημία του Δημοσίου, δεν είναι δυνατόν να στηρίζει την παραδοχή της αληθινής συρροής των εγκλημάτων της απάτης και της φοροδιαφυγής, διότι ανάμεσα στην περιουσιακή διάθεση και την πρόκληση βλάβης, δεν υπάρχει ο σύνδεσμος του αναγκαίου και του άμεσου αποτελέσματος»

¹⁸² Οράτε σχετικά 1^ο κεφάλαιο, υποκ. Γ, σελ. 16

¹⁸³ Οράτε σχετικά 3^ο κεφάλαιο, σελ. 28 κέ

¹⁸⁴ Χ. Μυλωνόπουλος, Γενικό Μέρος Ποινικού Δικαίου, τομ. II, σελ. 370 κ. έ

περιλαμβάνει ειδικότερα στοιχεία, αφενός ως προς το υποκείμενο τέλεσης του αδικήματος, το οποίο και είναι ο υπόχρεος σε απόδοση του σχετικού φόρου¹⁸⁵, και αφετέρου ως προς το «ξένο κινητό πράγμα», το οποίο αντιστοιχεί στο οφειλόμενο ποσό του εκάστοτε φόρου. Η περαιτέρω εξειδίκευση λοιπόν έγκειται ακριβώς στο υλικό αντικείμενο του εγκλήματος (και ως εκ τούτου στο αντικείμενο της ιδιοποίησης), το οποίο δεν είναι άλλο από τον ΦΠΑ, τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους. Τέλος δε αξίζει να σημειωθεί ως ειδικότερο στοιχείο και η τυποποίηση ποσοτικών κριτηρίων για τη θεμελίωση του αξιοποιίνου στα αδικήματα της φοροδιαφυγής, τα οποία όμως ελλείπουν από την αντίστοιχη διάταξη του ποινικού κώδικα.

Ωστόσο, διατυπώθηκε μια διαφορετική άποψη στην θεωρία¹⁸⁶, σύμφωνα με την οποία η επίκληση της αρχής της ειδικότητας δεν μπορεί να εφαρμοστεί εν προκειμένω, διότι οι ποινικές διατάξεις της φοροδιαφυγής (άρθρο 18 ν. 2523/1997 και πλέον άρθρο 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ), δεν τελούν σε σχέση λογικής υπαλληλίας με την διάταξη του ειδικού μέρους του ΠΚ (άρθρο 375). Και τούτο διότι η νομοτυπική υπόσταση του φορολογικού αδικήματος δεν περιέχει ρητά το στοιχείο της «αδιοποίησης», αλλά αυτό συνάγεται ερμηνευτικά, υπό την έννοια ότι το Δημόσιο αποκτά πράγματι κυριότητα στο χρηματικό ποσό που αντιστοιχεί στους εκάστοτε φόρους, που δεν αποδίδονται¹⁸⁷. Περαιτέρω όμως, η εν λόγω άποψη ενόψει του σύνθετου υπολογισμού του ΦΠΑ αφενός, και της δυνατότητας όσον αφορά τους επιρριπτόμενους φόρους να προκαταβάλλονται μεν από τον φορολογικά βαρυνόμενο, αλλά να μετακυλύονται στη συνέχεια στην κατανάλωση αφετέρου, τάσσεται υπέρ του αποκλεισμού της σχέσης ειδικότητας, ελλείπει λογικής σχέσης υπαλληλίας.

Βέβαια, δεν παραβλέπεται ότι μια σχέση ειδικότητας πράγματι υπάρχει, εντοπίζεται όμως όχι στην σύγκριση μεμονωμένων διατάξεων, αλλά στη σχέση μεταξύ συστημάτων. Έτσι λοιπόν, κατά την εδώ αναφερόμενη άποψη, ορθότερη δογματικά εμφανίζεται η εφαρμογή της αρχής της ρυθμιστικής αποκλειστικότητας ή συστημικής ειδικότητας.

¹⁸⁵ Πρόσωπο το οποίο και διακρίνεται εν προκειμένω από τον φορολογικά βαρυνόμενο

¹⁸⁶ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 25κ. έ

Τούτη η άποψη ορθώς εκκινεί από την συστημική και ιστορικοβουλευτική¹⁸⁸ ερμηνεία τόσο του προϊσχύοντος νόμου όσο και του νυν ισχύοντος, ώστε ο νομοθέτης, ως διαφαίνεται, θέλησε διαχρονικά να ρυθμίσει συνολικά τον χώρο της φορολογικής παραβατικότητας με τους ειδικούς ποινικούς νόμους, και αυτό ως ειδικότερο σύστημα να υπερισχύει έναντι οποιασδήποτε άλλης, ακόμη και βαρύτερης ως προς το πλαίσιο ποινής, διάταξης του ειδικού μέρους του ποινικού κώδικα¹⁸⁹, αλλά και να αποκλείει την εφαρμογή των τελευταίων σε συμπεριφορές που ο νομοθέτης ήθελε να αποκλείσει από τον χώρο της φορολογικής ποινικής καταστολής, προβλέποντας για την αντιμετώπισή τους μόνο την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.

Ενόψει των ανωτέρω καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως οποιαδήποτε αρχή και αν εφαρμοστεί εν προκειμένω, είτε αυτή της ειδικότητας, είτε της ρυθμιστικής αποκλειστικότητας, πρακτικά οδηγούμαστε στο αυτό αποτέλεσμα, με τις αυτές έννομες συνέπειες. Έτσι λοιπόν η περίπτωση της φορολογικής παράβασης θα κριθεί με βάση τις ειδικότερες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, ακόμη και αν οι γενικές διατάξεις οδηγούν σε αυστηρότερη τιμώρηση του δράστη¹⁹⁰. Η βούληση του νομοθέτη, όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε, υπήρξε διαχρονικά η αυτή : να ρυθμίσει κατά τρόπο ειδικό και αποκλειστικό, με την καθιέρωση μάλιστα ποσοτικών κριτηρίων, με όποιες επιφυλάξεις και αν έχουν διατυπωθεί από την θεωρία, τον χώρο της φορολογικής παραβατικότητας.

Όσον δε αφορά στην συρροή του συζητούμενου αδικήματος (υπό την μορφή της απατηλής μη απόδοσης, ανακριβούς απόδοσης, συμψηφισμού έκπτωσης ή λήψης επιστροφής φόρου) με αυτό της απάτης, κρατεί η άποψη¹⁹¹ ότι το εν λόγω αδίκημα φέρει

¹⁸⁷ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005 σελ.242 κ. έ

¹⁸⁸ Εκκινώντας από τον ν. 1591/1986 (άρθρο 61 στοιχ. β³), έπειτα τον ν. 2523/1997 (άρθρο 25) και τις επελεθούσες τροποποιήσεις, φτάνοντας μέχρι το ισχύον άρθρο 66 ΚΦΔ

¹⁸⁹ Όπως επί παραδείγματι η περίπτωση που καλείται σε εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 1 ν. 1608/1950

¹⁹⁰ Όπως η περίπτωση που καλεί σε εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 1 ν. 1608/1950, λόγω υπέρβασης του ποσοτικού κριτηρίου των 150.000 ευρώ

¹⁹¹ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. ΙΙ, σελ. 74 κ. έ, Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005 σελ. 235 κ. έ, Ι. Μανωλεδάκης, ό.π, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλ.ΕταιρΠοινΔικ, σελ. 97 κ. έ, Ι. Μανωλεδάκης, ΠοινΔικ 2005, ό.π, Γ. Δημήτριάδης, ό.π, σελ. 88, Κ. Τριανταφυλλόπουλος, ό.π, Γ. Στεφανάκης, Φοροδιαφυγή και απάτη, ΠοινΧρ ΛΒ'213, Ε. Μπακέλας, ό.π, Α. Μαργαρίτης, ό.π

όλα τα χαρακτηριστικά της απάτης και κάποια όμως εξειδικευμένα στοιχεία, ώστε η συρροή είναι φαινομένη (κατ'ιδέαν), ενώ εφαρμόζεται η αρχή της ειδικότητας. Πιο συγκεκριμένα, υποκείμενο τέλεσης του αδικήματος είναι ο φορολογούμενος, ο οποίος και διατηρεί μια νομίμως συσταθείσα φορολογική σχέση με το Δημόσιο(εργαζόμενος, επιτηδευματίας), ή ακόμη περισσότερο οι δράστες των κυκλωμάτων απάτης που συστήνονται κυρίως με σκοπό την παράνομη λήψη επιστροφής φόρου, ως παραπλανηθέν εμφανίζεται το φυσικό πρόσωπο που εκπροσωπεί την εκάστοτε στιγμή την φορολογική αρχή, ενώ ως βλαφθείσα θεωρείται η περιουσία του Δημοσίου, καθ' ο μέτρο ελαττώθηκε το ενεργητικό της, λόγω της μη είσπραξης οφειλόμενων φόρων ή συχνότερα στην πράξη λόγω της παράνομης επιστροφής νομίμως καταβληθέντων και ήδη ενσωματωμένων στην περιουσία του ποσών ως φόρων, καταβληθέντων κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών¹⁹², ενώ ωφελημένο το πρόσωπο που εισέπραξε την επιστροφή¹⁹³.

Ενόψει των ανωτέρω επισημάνσεων λοιπόν καθίσταται σαφές ότι ο συγκεκριμένος τρόπος τέλεσης του αδικήματος περιέχει όλα τα στοιχεία της απάτης του άρθρου 386 ΠΚ, με μια επιπλέον όμως εξειδίκευση που συνίσταται κυρίως στο αντικείμενο της περιουσιακής προσβολής, ήτοι τον ΦΠΑ και τους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους. Τα εξειδικευμένα αυτά στοιχεία δε, καθιστούν την συμπεριφορά ειδική (και διακεκριμένη), σε σχέση με την βασική μορφή του ίδιου εγκλήματος.

¹⁹² Οράτε σχετικό παράδειγμα σε Λ. Μαργαρίτη, ό.π : Ο Α εισάγει κρέατα (βοοειδή) από την Ολλανδία και αρχικά πληρώνει τον ΦΠΑ αλλά στη συνέχεια, όταν έχει πουλήσει και εξαγάγει από τον χώρο αποθήκευσης όλα τα κρέατα, αποστέλλει στον πωλητή που είναι σε συμπαιγνία μαζί του ένα e-mail, με το οποίο τον ενημερώνει δήθεν ότι τα αποσταλέντα εμπορεύματα δεν ήταν τα αναμενόμενα σε ποιότητα και ότι επιστρέφει ένα μέρος αυτών, παρακαλώντας τον συγχρόνως να στείλει νέα φορολογικά στοιχεία για μικρότερες ποσότητες κρεάτων (φορτωτικές, τιμολόγια κ.λπ.), με βάση τα οποία ζητεί την επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ

¹⁹³ Οράτε σχετικά από την νομολογία ΑΠ 643/1988, ΠοινΧρ 1988, σελ. 741, ΟΛΑΠ 283/1989 ΠοινΧρ 1989 σελ. 850, ΣυμβΑΠ 1284/1999 ΠοινΧρ 2000 σελ. 634, ΣυμβΑΠ 1905/2000, ΠοινΧρ 2001 σελ. 820, Εισαγγ Πρόταση Ν. Δεληδήμου σε ΣυμβΠλημΤρικ 53/2002, ΠοινΔικ 2003, σελ. 1204, και επιπλέον Ε. Μπακέλας, ό.π

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ
ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΜΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ (ΆΡΘΡΟ
25 ν. 1882/1990)

A. Εισαγωγικά

Ο νόμος 1882/1990, στο άρθρο 25¹⁹⁴, τυποποιεί πράξεις υπερημερίας σε σχέση με φόρους που έχουν βεβαιωθεί ταμειακά σε ΔΟΥ (ή Τελωνεία). Ειδικότερα, ως βασικό έγκλημα, τυποποιείται η καθυστέρηση καταβολής με δόλο, για χρονικό διάστημα πλέον των 4 μηνών, ενός χρέους που έχει βεβαιωθεί (και έχει καταστεί ταμειακά ληξιπρόθεσμο) σε ΔΟΥ (ή Τελωνείο), και εφόσον το χρέος αυτό, ανεξάρτητα από την ειδικότερη αιτία γέννησής του, υφίσταται προς το Δημόσιο (με την ευρεία του όρου έννοια) και υπερβαίνει το τιθέμενο στην διάταξη ποσοτικό κριτήριο. Τέλος δε τυποποιούνται, ανάλογα με το ύψος του οφειλόμενου ποσού, περαιτέρω διακεκριμένες παραλλαγές του εν λόγω αδικήματος.

Επιπλέον, με μια πρώτη ανάγνωση της εν λόγω διάταξης, καθίσταται σαφέστερη η διάκριση των περιπτώσεων της φοροδιαφυγής με την στενή του όρου έννοια και της φοροϋπερημερίας, όπως και ανωτέρω αναφέρθηκε¹⁹⁵. Ειδικότερα, ως φοροδιαφυγή¹⁹⁶ με την στενή του όρου έννοια, νοείται η επέμβαση του φορολογούμενου, με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις, στην διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής του από τις αρμόδιες αρχές. Η αδικοπρακτική συμπεριφορά του προσώπου δηλαδή προσβάλλει την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου. Αντίθετα, ως

¹⁹⁴ Παρ. 1 «Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα στη Φορολογική Διοίκηση χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται με ποινή φυλάκισης: α) Ενός (1) τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, υπερβαίνει το ποσό "των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ", β) Τριών (3) τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α, υπερβαίνει το ποσό "των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ". Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή των Ελεγκτικών Κέντρων ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων. Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.»

¹⁹⁵ Οράτε σχετικά 1^ο κεφάλαιο υποκ. Β., σελ. 15

φοροϋπερημερία, ορίστηκε η συμπεριφορά του φορολογούμενου που έγκειται σε μη προσήκουσα καταβολή των εκάστοτε ληξιπρόθεσμων και ήδη προσδιορισμένων και ταμειακά βεβαιωμένων φορολογικών οφειλών. Οι πράξεις επομένως που τελούνται μετά την ταμειακή βεβαίωση της επίμαχης αξίωσης, κατατείνουν απλώς στην τελική ικανοποίηση της φορολογικής αξίωσης¹⁹⁷. Η συγκεκριμένη παραδοχή λοιπόν συμβάλει κατ' αρχήν στην ευχερέστερη κατανόηση της εκάστοτε εκδηλούμενης συμπεριφοράς του προσώπου, καθιστώντας σε κάθε περίπτωση σαφές ότι τα δύο αδικήματα αναμφίβολα έχουν αυτοτελή απαξία, αφού επηρεάζουν σε διαφορετικά στάδια την προκύπτουσα φορολογική οφειλή. Η αυτοτέλεια άλλωστε και η διαφορετική βαρύτητα της εκάστοτε προσβολής εξηγεί και την νομοθετική επιλογή για κολασμό των μεν αδικημάτων φοροδιαφυγής (και) σε βαθμό κακουργήματος, ενώ των πράξεων φοροϋπερημερίας αποκλειστικά και μόνο σε βαθμό πλημμελήματος¹⁹⁸. Βέβαια θα πρέπει εξαρχής να τονιστεί ότι ο προβληματισμός μας δεν έγκειται στην αυτοτέλεια των αδικημάτων, αλλά ενόψει αυτής, στην ειδικότερη σχέση που τα συνδέει.

Εισαγωγικά λοιπόν αξίζει να προβούμε σε κάποιες επισημάνσεις σχετικά με το αδίκημα του άρθρου 25 ν. 1882/1990, ώστε να γίνει κατανοητή περαιτέρω η σχέση του αδικήματος με αυτό της φοροδιαφυγής. Αρχικά, το εν λόγω αδίκημα αποτελεί τυπικό αδίκημα, ώστε πραγματώνεται με την απλή εκδήλωση της αδικοπρακτικής συμπεριφοράς με δόλο και τιμωρείται ανεξάρτητα από το επελθόν αποτέλεσμα. Περαιτέρω δε οι χρηματικές απαιτήσεις του Δημοσίου που εμπίπτουν στην προστασία του άρθρου 25 ν. 1882/1990, δεν απαιτείται να έχουν κριθεί από κάποια δικαστική αρχή ως προς την πραγματική και νομική βασιμότητά τους, διότι η ποινική ευθύνη του εκάστοτε προσώπου συνδέεται αποκλειστικά με την υπερημερία καταβολής του οφειλόμενου χρηματικού ποσού. Έτσι λοιπόν παρατηρείται συχνά στην πράξη η αμετάκλητη καταδίκη ενός προσώπου για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, για χρέος το οποίο εκ των υστέρων αποδεικνύεται με (διοικητική) δικαστική απόφαση ότι ήταν ανύπαρκτο ή μικρότερο του αναφερόμενου στην καταλογιστική πράξη. Και τούτη η περίπτωση είναι μόλις μία από τα παράδοξα που προκαλεί κατά την εφαρμογή του ο παρόν νόμος!

¹⁹⁶ Οράτε σχετικά εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως τυποποιούνται στο άρθρο 66 ΚΦΔ

¹⁹⁷ Στ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990), ΠoinXp 2016, σελ. 3

¹⁹⁸ Στ. Παύλου, ό.π

B. Ζητήματα συρροής των δύο αδικημάτων

Το ενδιαφέρον μας λοιπόν εστιάζεται στην σχέση, και ως εκ τούτου, στην συρροή του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο με το αδίκημα της φοροδιαφυγής, και ειδικότερα της εδώ συζητούμενης μορφής της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, καθ' ο μέτρο τα χρηματικά ποσά των διάφορων φόρων, την πληρωμή των οποίων επιδιώκει να αποφύγει ο δράστης, τελώντας τα αδικήματα που προβλέπονται στις διατάξεις της φοροδιαφυγής, βεβαιώνονται στην συνέχεια ταμειακά και εφόσον δεν καταβληθούν, στοιχειοθετείται το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο.

Ειδικότερα, ας εκκινήσουμε τον προβληματισμό μας με αναγωγή στο προστατευόμενο έννομο αγαθό των δύο αδικημάτων¹⁹⁹. Όπως και ανωτέρω δεχθήκαμε²⁰⁰, προστατευόμενο έννομο αγαθό των αδικημάτων της φοροδιαφυγής, κατά την ορθότερη άποψη είναι η περιουσία του Δημοσίου, υπό την απαραίτητη διευκρίνιση ότι περιλαμβάνει διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα, συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα αυτής.

Με μια πρώτη ανάγνωση των αδικημάτων λοιπόν καθίσταται σαφές ότι η συμπεριφορά του δράστη σε αμφοτέρω αδικήματα, όταν φυσικά αφορά το αυτό ποσό της εξατομικευμένης φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, από την πρώτη στιγμή της διάπραξης του αδικήματος φοροδιαφυγής, «εισέρχεται» σε μια διαδικασία προσβολής της εν λόγω αξίωσης, που εκδηλώνεται εν τέλει με την άρνηση του δράστη να την ικανοποιήσει²⁰¹. Υπό το πρίσμα έτσι του προστατευόμενου εννόμου αγαθού, δεν μπορεί εύκολα να γίνει αποδεκτή μια θεώρηση, κατά την οποία η αρχικά προσβαλλόμενη μονάδα εννόμου αγαθού (με το αδίκημα της φοροδιαφυγής) εξέρχεται σε κάποιο χρονικό

¹⁹⁹ Της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο

²⁰⁰ Οράτε σχετικά 1^ο κεφάλαιο, υποκ. Γ., σελ. 16 κέ

²⁰¹ Θ. Παπακυριάκου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 300, Χ. Καραμπέλης, Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Όταν η

σημείο από το πεδίο της εγκληματικής κυριαρχίας του δράστη και συγκροτεί μια νέα αυτοτελή μονάδα, η οποία και δύναται να προσβληθεί εκ νέου αυτοτελώς, με το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο²⁰². Αντιθέτως, πειστικότερη φαίνεται η θέση, υπό το πρίσμα κατ' αρχήν του προστατευόμενου εννόμου αγαθού των αδικημάτων, ότι προσβάλλεται τελικά μια μόνο μονάδα εννόμου αγαθού, και ως εκ τούτου η σχέση των αδικημάτων δεν μπορεί παρά να θεωρηθεί φαινομένη, με την διάταξη του άρθρου 25 ν. 1882/1990 να απορροφάται ως ύστερη συντιμωρητή πράξη.

Από την άλλη μεριά βέβαια, έχει υποστηριχθεί και η αντίθετη άποψη²⁰³, η οποία βάσει του προστατευόμενου εννόμου αγαθού καταλήγει στην παραδοχή της αληθινής συρροής. Πιο συγκεκριμένα, η εν λόγω θέση αποδέχεται κατ' αρχήν ως προστατευόμενο έννομο αγαθό την περιουσία του Δημοσίου, ως περιλαμβάνουσα διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων, ενώ εμβαθύνει ακόμη περισσότερο, θεωρώντας πως κατ' ακριβολογία, προστατευόμενο έννομο αγαθό αποτελεί το δημόσιο συμφέρον υπό την μορφή της διασφάλισης της αξίωσης του κράτους για εμπρόθεσμη και πλήρη απόδοση του κάθε εξειδικευμένου φόρου. Ειδικότερα ως προς το συζητούμενο αδίκημα της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, το προστατευόμενο έννομο αγαθό της διασφάλισης της αξίωσης του ελληνικού κράτους για εμπρόθεσμη και πλήρη απόδοση του ΦΠΑ, παραδείγματος χάριν, έγκειται ακριβώς στην ορθή εξατομίκευση της αξίωσης μέσω του προσδιορισμού του πραγματικού ύψους του οφειλόμενου ποσού ΦΠΑ, και στην έγκαιρη και πλήρη ικανοποίησή της μέσω της είσπραξής του. Με την τέλεση της φοροδιαφυγής λοιπόν, ο δράστης βάλλει κατά της ορθής βεβαίωσης της φορολογικής οφειλής, αποσκοπώντας είτε να αποφύγει πλήρως τον καταλογισμό σε βάρος του (ή σε βάρος του νομικού προσώπου που νομίμως εκπροσωπεί) οφειλής, είτε σε καταλογισμό μικρότερου χρηματικού ποσού. Με την

απαγόρευση της διπλής τιμώρησης για την ίδια πράξη έρχεται αντιμέτωπη με την ανάγκη για δογματική ορθότητα των δικαστικών αποφάσεων, ΠοινΔικ 2016, σελ. 875

²⁰² Θ. Παπακυριάκου, ό.π., Χ. Καραμπέλης, ό.π., Β. Αδάμπα, Παρατηρήσεις σε 357/2013, ΠοινΔικ 2013 σελ. 1094, Σ. Χουρσόγλου, Φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ και μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο : Εκκρεμοδικία/δεδικασμένο ή φαινομένη συρροή, ΝοΒ 2014, σελ. 1677, Στ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία : Αληθινή προσβολή της περιουσίας ή καταχρηστική ποινικοποίηση; , Επίκαιρα Ζητήματα Περιουσιακού Ποινικού Δικαίου, Δικηγορικός Σύλλογος Πειραιά/ Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων/Ένωση Εισαγγελέων Ελλάδος, 2011

²⁰³ Α. Λαχανάς/Ι. Παπαδημόπουλος, Η ετερότητα των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορουπερημερίας στο ΦΠΑ, ΠοινΔικ 2017, σελ. 125, Α. Εκκλησιάρχος, ό.π., Ε. Μπακέλας, ό.π

τέλεση όμως της φοροϋπερμερίας, κατά την εδώ εκτιθέμενη άποψη, ο δράστης παραλείπει να καταβάλει συγκεκριμένο φόρο (μετά την παρέλευση 4 μηνών από την ταμειακή του βεβαίωση), ώστε η παράλειψή του αυτή δεν αποτελεί απλά διαιώνιση της ίδιας προσβολής που έλαβε χώρα σε προγενέστερο χρονικό σημείο, και έγκειται στον ορθό προσδιορισμό της φορολογικής οφειλής, αλλά μια διαφορετική και μεταγενέστερη προσβολή. Έτσι, το αδίκημα της φοροϋπερμερίας αποκτά μια αυτοτελή και διαφορετική τυπολογική απαξία, προστατευόμενο έννομο αγαθό του οποίου αποτελεί η αξίωση του κράτους προς είσπραξη του συγκεκριμένου και ήδη ταμειακά βεβαιωμένου σε μεταγενέστερο χρόνο φορολογικού εσόδου. Αντικρούοντας δε την ανωτέρω θέση ως προς την ταυτότητα του προσβαλλόμενου εννόμου αγαθού, η συγκεκριμένη θέση «απαντά» πως ακόμη και αν δεχτούμε ότι το προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι το αυτό, δηλαδή η περιουσία του Δημοσίου, και πάλι η επακολουθούσα πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, «βαθαίνει» την προσβολή του εννόμου αγαθού, ώστε δεν δύναται να υπάρχει ταύτιση των δύο πράξεων.

Κατά την εδώ υποστηριζόμενη άποψη όμως, η ταυτότητα του εννόμου αγαθού είναι πλέον δεδομένη, αφού και στις δύο περιπτώσεις η περιουσία του ελληνικού Δημοσίου μειώνεται, αρχικά με την συμπεριφορά του δράστη που συνίσταται σε μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, και έπειτα με την μη καταβολή του ως άνω βεβαιωμένου ταμειακά οφειλόμενου ποσού, με την δεύτερη περίπτωση να αποτελεί μια διαιώνιση της ίδιας προσβολής της ίδιας δημόσιας περιουσίας.

Συνεχίζοντας τις αναλύσεις μας, αξίζει να προχωρήσουμε σε συγκριτική επισκόπηση των στοιχείων της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης των δύο αδικημάτων, ώστε να διαφανεί εν τέλει εάν είναι δυνατή η εφαρμογή της φαινομένης συρροής μεταξύ των δύο αδικημάτων. Αρχικά λοιπόν δεν μπορούμε να παραβλέψουμε ότι τα δύο αυτά αδικήματα συντίθενται από διαφορετικά στοιχεία, ενώ εμφανίζουν και διαφορετικό χρόνο τέλεσης. Όσον αφορά στα ειδικότερα στοιχεία των αδικημάτων, για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, αρκεί μόνο η ταμειακή βεβαίωση και το ληξιπρόθεσμο του χρέους,

αφού η αξιόποινη συμπεριφορά συνίσταται ακριβώς στην υπερημερία του δράστη για καταβολή του οφειλόμενου ποσού. Υποκειμενικά δε απαιτείται δόλος του δράστη, ενώ το αδίκημα είναι κανονικής υποκειμενικής υπόστασης. Το αδίκημα όμως το φοροδιαφυγής, όπως αποτυπώνεται στην διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ, απαιτεί σε κάποιες περιπτώσεις και παραπλάνηση της φορολογικής αρχής²⁰⁴, ενώ στην πρώτη βασική μορφή του εμφανίζεται ως έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης, αφού ο φορολογούμενος πρέπει να ενεργεί με σκοπό αποφυγής πληρωμής του εκάστοτε φόρου.

Δεν μπορεί όμως να παραβλεφθεί η ταύτιση στις περισσότερες περιπτώσεις του υλικού αντικειμένου, ήτοι του οφειλόμενου ποσού, ως στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης των αδικημάτων. Πιο συγκεκριμένα, αμφότερα τα αδικήματα αφορούν στις περισσότερες των περιπτώσεων, το ίδιο ακριβώς αρχικό ποσό (του ΦΠΑ επί παραδείγματι), πριν την αθροιστική του όμως βεβαίωση με τους τόκους, τις προσαυξήσεις και τις λοιπές επιβαρύνσεις, της ίδιας ακριβώς χρονικής περιόδου, οφειλής. Τα πρόσθετα τέλη και οι προσαυξήσεις αποτελούν ένα «πλασματικό plus αδίκου», που εμπεριέχεται μεν στην αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990, η οφειλή των οποίων είναι απολύτως παρακολουθηματική και εξαρτημένη της αρχικής, και φυσικά δεν οφείλεται σε αυτοτελή υλική συμπεριφορά του δράστη, και δεν μεταβάλλει ποιοτικά την ουσία της πράξης²⁰⁵.

Ως προς τον χρόνο τέλεσης των αδικημάτων, αρχικά προκύπτει ότι στην περίπτωση της φοροδιαφυγής (στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους), όταν διαπράττεται με την συνήθη μορφή της μη απόδοσης, χρόνος τέλεσης του αδικήματος είναι εκείνος της παρέλευσης της προθεσμίας για την απόδοση του εκάστοτε οφειλόμενου φόρου²⁰⁶. Αντίθετα, στην περίπτωση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, ο χρόνος τέλεσης συνίσταται στην παρέλευση τεσσάρων μηνών από την βεβαίωση της οφειλής από την αρμόδια ΔΟΥ.

²⁰⁴ Στοιχείο που παραλείπεται από το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο

²⁰⁵ Στ. Παύλου Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990), ΠοινΧρ 2016, σελ. 3, Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Σ. Χουρσόγλου, ό.π

²⁰⁶ Ο οποίος και είναι ανεξάρτητος από τον οριζόμενο χρόνο παραγραφής

Μετά τις ανωτέρω επισημάνσεις και την συγκριτική επισκόπηση των στοιχείων των δύο αδικημάτων, μπορούμε βάσιμα να λάβουμε θέση για την σχέση και ως εκ τούτου την συρροή αυτών. Ορθώς λοιπόν κατά την κρατούσα άποψη της θεωρίας, τα δύο αδικήματα συρρέουν φαινομενικά, τόσο ενόψει της ταυτότητας του προστατευόμενου εννόμου αγαθού, όσο και ενόψει της μερικής τουλάχιστον ταυτότητας των πράξεων. Αρχικά, όπως δεχτήκαμε η συμπεριφορά του δράστη με την μη απόδοση (μεταξύ άλλων) του οφειλόμενου ΦΠΑ (ή άλλων παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, όπως π.χ. ΦΜΥ, τέλους καρτοκινητής τηλεφωνίας) και εν συνεχεία με την μη ικανοποίηση της σχετικής αξίωσης του Δημοσίου, προσβάλλει την ίδια μονάδα εννόμου αγαθού. Ο μη αποδίδων λοιπόν εκ δόλου το ποσό του σχετικού φόρου, κατά τη λογική θεώρηση των πραγμάτων, δεν σκοπεύει να τον αποδώσει μεταγενέστερα, επειδή βεβαιώθηκε και έλαβε τις εκάστοτε προσαυξήσεις. Η εκ των υστέρων έτσι μη καταβολή της βεβαιωμένης οφειλής, εμπεριέχουσα και μια ανεχτή επίταση της αρχικής προσβολής του εννόμου αγαθού της περιουσίας του Δημοσίου, αποτελεί περίπτωση «ολοκλήρωσης, αξιοποίησης και σταθεροποίησης» του πρότερου εγκλήματος.²⁰⁷ Και από άποψη ειδικής υπόστασης των δύο αδικημάτων, παρά την μερική ετερότητα των αποτελούμενων αυτή στοιχείων (χρόνος τέλεσης, υποκειμενική υπόσταση), η ταυτότητα του οφειλόμενου ποσού, αφαιρουμένων φυσικά των ενδεχόμενων προστίμων ή προσαυξήσεων που έχουν επιβληθεί, το οποίο και ανάγεται ακριβώς στις ίδιες χρονικές περιόδους, δεν μπορεί παρά να μας οδηγήσει στην παραδοχή της φαινομένης συρροής, με την πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, να αποτελεί συντιμωρητή ύστερη πράξη, και να εξαντλεί την απαξιολόγησή της στην προγενέστερη πράξη της φοροδιαφυγής. Άλλωστε ενόψει αυτής της μερικής ετερότητας υπερισχύει και η πράξη της φοροδιαφυγής, αφού αφενός προβλέπει αφηρημένα βαρύτερη κύρωση και αφετέρου απαιτεί ως επιπλέον στοιχείο για την κατάφαση της υποκειμενικής υπόστασης²⁰⁸, τον σκοπό αποφυγής πληρωμής του οφειλόμενου ποσού, ο οποίος ουσιαστικά πραγματώνεται με την

²⁰⁷ Χ. Καραμπέλης, ό.π., Σ. Χουρσόγλου, ό.π., Στ. Παύλου, ΠοινΧρ 2016, ό.π., Του Ιδίου, Η αξιοποίηση υπερημερία : Αληθινή προσβολή της περιουσίας ή καταχρηστική ποινικοποίηση; , Επίκαιρα Ζητήματα Περιουσιακού Ποινικού Δικαίου, ΔΣΠ/ ΕΕΠ/ΕΕΕ, 2011

²⁰⁸ Κατά την κρατούσα άποψη

στοιχειοθέτηση του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, σε μεταγενέστερο χρόνο.

Η εδώ υποστηριζόμενη άποψη συνάδει απόλυτα με το εννοιολογικό περιεχόμενο της φαινομένης συρροής, αφού στην περίπτωση εφαρμογής της, κατά την κρατούσα και ορθότερη άποψη²⁰⁹, το περιεχόμενο της πράξης, τιμωρείται επαρκώς με την εφαρμογή μιας και μόνον διάταξης, οι δε λοιπές υποχωρούν, προκειμένου ακριβώς να αποφευχθεί διπλή απαξιολόγηση, και επομένως διπλή τιμώρηση της ίδιας πράξης. Περαιτέρω δε και με την εφαρμογή της απορρόφησης, συντελείται ακριβώς το ως άνω προκύπτον συμπέρασμα από τις αναλύσεις μας, όσον αφορά την (αξιολογική εν προκειμένω) σχέση των δύο συζητούμενων αδικημάτων, ήτοι η υποχώρηση της μιας διάταξης (μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο), η οποία καίτοι έχει αυτοτελή απαξία έναντι της άλλης, υποχωρεί στην συγκεκριμένη περίπτωση, επειδή η απαξία του εγκλήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (εν προκειμένω) καλύπτεται από την απαξία του αδικήματος της φοροδιαφυγής, ώστε ικανοποιείται έτσι πλήρως η ποινική αξίωση της Πολιτείας²¹⁰.

Τέλος δε ως ορθότερη θα πρέπει να θεωρηθεί η παραδοχή της φαινομένης πραγματικής συρροής μεταξύ των αδικημάτων, καθ' ο μέτρο η τόσο η απορροφώσα, όσο και η απορροφώμενη πράξη, αποτελούν πλείονες, αυτοτελείς και διαφορετικές πράξεις, που απέχουν μεταξύ τους χρονικά, παρά το γεγονός ότι το υλικό αντικείμενο αμφοτέρων είναι η ίδια οφειλή²¹¹.

Προτού προχωρήσουμε όμως στην δικονομική αντιμετώπιση της σχέσης των δύο αδικημάτων, αξίζει να υπομνησθεί ότι η άποψη που θεωρεί την σχέση των δύο

²⁰⁹ Χ. Μυλωνόπουλος, Γενικό Μέρος Ποινικού Δικαίου, τομ. ΙΙ, σελ. 370, Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 78 κ. έ, Θ. Παπακυριάκου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 277, Χ. Καραμπέλης, ό.π, Στ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990), ΠοινΧρ 2016/3 Σ. Χουρσόγλου, ό.π

²¹⁰ Χ. Μυλωνόπουλος, ό.π

²¹¹ Χ. Μυλωνόπουλος, ό.π σελ. 326, Στ. Παύλου, ό.π, Σ. Χουρσόγλου, ό.π

αδικημάτων ως αληθινή²¹² εδράζεται αφενός στην διαφορετική προσβαλλόμενη μονάδα του εννόμου αγαθού²¹³, και αφετέρου στο υλικό αντικείμενο των αδικημάτων, ήτοι στο ποσό του οφειλόμενου φόρου, καθ' ο μέτρο για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος του άρθρου 25 ν. 1882/1990, δεν λαμβάνεται υπόψη μόνο το αρχικό χρέος (που συμπίπτει με το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε κατά το άρθρο 66 παρ. 1 β' ΚΦΔ), αλλά συνυπολογίζονται οι επ' αυτού τόκοι και προσαυξήσεις, στον διαφορετικό χρόνο τέλεσης των αδικημάτων, στην διαφορετική τυποποιούμενη αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση και τέλος στην προβλεπόμενη ποινική κύρωση.

Γ. Δικονομικά Ζητήματα

Ενόψει λοιπόν του αυξημένου ενδιαφέροντος της Πολιτείας για την καταστολή των αδικημάτων φοροδιαφυγής (και συνακόλουθα φοροϋπερμερίας), στην πράξη συναντούμε συχνότατα (αν όχι πάντοτε) την περίπτωση άσκησης δύο διαφορετικών ποινικών διώξεων για καθένα από τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της φοροϋπερμερίας (στον ΦΠΑ επί παραδείγματι), κατά του ίδιου φορολογούμενου και με το αυτό υλικό αντικείμενο, το ίδιο δηλαδή οφειλόμενο ποσό ΦΠΑ, που ανάγεται στην ίδια ακριβώς χρονική περίοδο. Και τούτο συμβαίνει διότι είναι αδύνατη η συμπερίληψη στο ίδιο κατηγορητήριο (ή κλητήριο θέσπισμα) που συντάσσεται για το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ, της κατηγορίας για μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο, διότι εκ των πραγμάτων τα δύο αδικήματα έχουν αφενός διαφορετικό χρόνο τέλεσης (αλλά και παραγραφής), και αφετέρου διαφορετικές προϋποθέσεις για άσκηση ποινικής δίωξης.

Εν προκειμένω λοιπόν ερχόμαστε αντιμέτωποι με ζητήματα εκκρεμοδικίας ή αντίστοιχα δεδικασμένου, οπότε και πρέπει να διερευνηθεί η ύπαρξη ταυτότητας πράξης (βασική

²¹² Α. Λαχανάς/ Ι. Παπαδημόπουλος, ό.π. Α. Εκκλησίαρχος, ό.π, Ε. Μπακέλας, ό.π, και μια μερίδα της νομολογίας όπως θα αναφερθεί στη συνέχεια

²¹³ Στα μεν αδικήματα της φοροδιαφυγής η περιουσία του Δημοσίου, η οποία και περιλαμβάνει διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα, συγκροτώντας έτσι ένα διακριτό τμήμα αυτής, στο δε αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο η αξίωση του Δημοσίου για είσπραξη του ταμειακά πλέον ήδη βεβαιούμενου ποσού, αποτελούμενου από την κύρια οφειλή και τις λοιπές προσαυξήσεις και επιβαρύνσεις

προϋπόθεση κατά το άρθρο 57 ΚΠΔ, μαζί με την ταυτότητα προσώπου και την αμετάκλητη καταδίκη ή αθώωση του προσώπου). Τυγχάνει δηλαδή ερευνητέα η εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής *ne bis in idem*, όπως αυτή θεσπίζεται πλέον στην υπερνομοθετικής ισχύος διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του 7^{ου} Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, αλλά και στο άρθρο 14 παρ. 7 ΔΣΑΠΔ και 50 του ΧΘΔΕΕ. Η εν λόγω δικαιοκή αρχή λοιπόν εξασφαλίζει την απαγόρευση να διωχθεί ή να καταδικασθεί το ίδιο πρόσωπο για μια παράβαση, για την οποία ήδη αθώωθηκε ή καταδικάστηκε με αμετάκλητη απόφαση, και αντίστοιχα το δικαίωμα του προσώπου να μην διώκεται ή να μην δικάζεται για δεύτερη φορά για την ίδια παράβαση²¹⁴.

Σύμφωνα με μια πρώτη άποψη²¹⁵ σχετικά με τα συζητούμενα αδικήματα, η παραδοχή ταυτότητας της πράξης είναι αυτονόητη, καθώς υφίσταται ταυτότητα οφειλόμενου ποσού²¹⁶, ταυτότητα προσβολής και ταυτότητα υποκειμένου τέλεσης των συζητούμενων πράξεων. Τα πράγματα όμως δεν είναι τόσο ξεκάθαρα και αυτονόητα, και εξ αυτού του λόγου θα προσπαθήσουμε να προβούμε σε μια δικαιολογητική θεώρηση, λαμβάνοντας ως δεδομένη την παραδοχή ότι η συρροή των δύο αδικημάτων είναι φαινομένη πραγματική.

Αρχικά λοιπόν, για την έννοια της ταυτότητας της δικονομικής πράξης έχουν υποστηριχθεί ποικίλες απόψεις στην θεωρία και την νομολογία (ημεδαπή και αλλοδαπή), η αναλυτική παράθεση των οποίων εκφεύγει της παρούσης²¹⁷. Εισαγωγικά όμως αξίζει να διατυπωθούν ορισμένες επισημάνσεις, ώστε να καταφέρουμε να καταλήξουμε σε ένα νομικά και δογματικά ορθό συμπέρασμα. Οι δύο λοιπόν βασικές υποστηρικθείσες θέσεις αντιλαμβάνονται την δικονομική πράξη είτε ως *factum* (προσδιορισμένη από τα πραγματικά περιστατικά της κατηγορίας- οντολογική θεώρηση)²¹⁸, είτε ως *crimen* (βάσει

²¹⁴ Στ. Παύλου, ό.π

²¹⁵ Στ. Παύλου, ό.π, Χ. Καραμπέλης, ό.π

²¹⁶ Εννοείται αρχικού ποσού, δίχως τους τόκους και τις προσαυξήσεις

²¹⁷ Οράτε αναλυτικά Α. Τζαννετή, Η ταυτότητα της δικονομικής πράξης, 2010, σελ. 63 κ. έ, Λ. Μαργαρίτη/Χ. Σατλάνη Η έννοια και το περιεχόμενο του δεδικασμένου στην νομολογία του ΕΔΔΑ, ΠοινΔικ2014, σελ. 724, κυρίως για την θεώρηση της ταυτότητας της πράξης σύμφωνα με την νομολογία του ΕΔΔΑ, ενώ για την νομολογία του ΔΕΕ οράτε σχετικά τις αποφάσεις Van Esbroeck C-436/2004 και Van Straaten C- 105/2005

²¹⁸ Η οποία και σύμφωνα με την άποψη του Τζαννετή συμβάλλει στην άσκηση του διερευνητικού καθήκοντος του Δικαστή με την ολόπλευρη έρευνα της διωχθείσας ανθρώπινης συμπεριφοράς, ενώ

του νομικού χαρακτηρισμού). Σύμφωνα βέβαια με την άποψη που παγίως ακολουθείται από το Ανώτατο Ακυρωτικό της χώρας²¹⁹, προκειμένου να καταφαθεί ταυτότητα ανάμεσα σε δύο πράξεις, θα πρέπει να υφίσταται ταυτότητα συμπεριφοράς και αποτελέσματος²²⁰.

Ως συνεπέστερη όμως προκρίνεται η θέση που υποστηρίζεται από τον Α. Τζαννετή, σύμφωνα με την οποία, η δικονομική πράξη οριοθετείται με βάση τη φυσική ενέργεια που περιλαμβάνεται στην αποδιδόμενη στην κατηγορία ανθρώπινη συμπεριφορά. Το εν λόγω κριτήριο, συμβιβάζεται τόσο με την κατηγορητική αρχή όσο και με το διερευνητικό καθήκον του Δικαστή, αλλά και με την ασφάλεια δικαίου και την εμπιστοσύνη του κατηγορουμένου στο οριστικό της δικαστικής κρίσης. Η φυσική ενέργεια ακολουθεί κατ' αρχήν το πρότυπο της ειδικής ποινικής υπόστασης του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, το οποίο ικανοποιεί στο μέγιστο βαθμό τις απαιτήσεις της κατηγορητικής αρχής, χωρίς όμως να εξομοιώνεται με την πράξη του ουσιαστικού ποινικού δικαίου. Υπό αυτή την θεώρηση, σε μια δικονομική πράξη εμπίπτει το σύνολο των κατ' ιδέαν συρρεόντων εγκλημάτων²²¹, σε αντίθεση με τα εγκλήματα που τελούν σε πραγματική συρροή, τα οποία ως τελούμενα με άλλη φυσική ενέργεια υπάγονται σε άλλη δικονομική πράξη²²².

Και μετά τα ως άνω δεκτά γενόμενα, τα οποία αφορούν κυρίως την περίπτωση της φαινομένης κατ' ιδέαν και αληθινής πραγματικής συρροής, θα εστιάσουμε τον προβληματισμό μας στην περίπτωση της φαινομένης πραγματικής, που εφαρμόζεται στα συζητούμενα αδικήματα. Στην συγκεκριμένη λοιπόν περίπτωση, βρισκόμαστε αντιμέτωποι με το εξής δίλλημα : πρόκειται περί περισσότερων αυτοτελών δικονομικά πράξεων, με τις οποίες στοιχειοθετούνται αντικειμενικές υποστάσεις περισσότερων αδικημάτων, αλλά ο δράστης υπέχει ποινική ευθύνη για ένα μόνο από αυτά, το οποίο

ταυτόχρονα προστατεύει τον κατηγορούμενο από επανειλημμένες διώξεις για την ίδια αξιόποινη συμπεριφορά υπό διαφορετικό κάθε φορά νομικό ένδυμα

²¹⁹ ΑΠ 135/2016, ΑΠ 130/2016, ΑΠ 941/2015, ΑΠ 791/2014, ΑΠ 411/2007, ΣυμβΑΠ 1306/1998, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

²²⁰ Την ακολουθούσα αυτή άποψη της νομολογίας επικρίνει ο Τζαννετής (ό.π), θεωρώντας ότι «κινείται (ανομολόγητα) στον αστερισμό των εγκληματοπαγών αντιλήψεων του αγγλοσαξονικού δικαίου»

²²¹ Α. Τζαννετής, ό.π, σελ. 185 κ. έ

²²² Α. Τζαννετής, ό.π, σελ. 164

απορροφά πλήρως την απαξία του άλλου, ή περί μιας και μοναδικής αυτοτελούς δικονομικής πράξης, η οποία συντίθεται από εγκλήματα που έχουν τελεσθεί με περισσότερες πράξεις, άμεσα συνδεδεμένες μεταξύ τους, υπερακοντίζοντας με αυτόν τον τρόπο την αντίστοιχη έννοια του ουσιαστικού δικαίου;

Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη στην γερμανική θεωρία, η οποία και εφαρμόζει στην περίπτωση αυτή την αμιγώς οντολογική σύλληψη, η ταυτότητα της δικονομικής πράξης εξαρτάται από το εάν πρότερη και ύστερη πράξη εντάσσονται στο ίδιο ιστορικό γεγονός, εάν δηλαδή υφίσταται μεταξύ τους χρονική ή τοπική συνάφεια²²³. Από τον C. Roxin δε διατυπώθηκε μια άποψη, προσανατολισμένη σε κριτήρια ουσιαστικού δικαίου, ώστε στην περίπτωση της φαινομένης πραγματικής συρροής έχουμε μια ενιαία δικονομική πράξη.

Στην ελληνική θεωρία επικρατεί η άποψη ότι τα εγκλήματα που συρρέουν μεταξύ τους φαινομενικά πραγματικά, συνιστούν ένα «ενιαίο εγκληματικό συμβάν»²²⁴, το οποίο και αποτελείται από περισσότερες πράξεις, μια αξιολογική ενότητα, που επιδέχεται έναν μόνο νομικό χαρακτηρισμό και μια ποινή. Έτσι λοιπόν αδικήματα που συρρέουν φαινομενικά πραγματικά και αφορούν στο ίδιο υλικό αντικείμενο, αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο, αφού προσβάλλουν το ίδιο έννομο αγαθό. Επιπλέον, θα πρέπει να επισημανθεί ότι το ανωτέρω κριτήριο της φυσικής ενέργειας που δεχτήκαμε ανωτέρω (και το οποίο εφαρμόζεται δίχως δογματικές δυσχέρειες στην φαινομένη κατ' ιδέαν συρροή), εν προκειμένω οδηγεί σε άτοπα αποτελέσματα, αφού δημιουργεί τον κίνδυνο διπλής καταδίκης για περισσότερα εγκλήματα, τα οποία όμως δεν διαθέτουν αυτοτελές άδικο, αφού η απαξία του ενός, απορροφάται από την απαξία του άλλου²²⁵. Βέβαια, δεν μπορούμε να δεχτούμε ανεπιφύλαχτα την αντίθετη άποψη, η οποία και συγχωνεύει πρότερη και ύστερη πράξη σε δικονομικό επίπεδο, διότι αποβλέπει αποκλειστικά και μόνο σε αξιολογικά κριτήρια, καθ' υπέρβαση των οντολογικών διαφορών των κρίσιμων μορφών συμπεριφοράς.

²²³ Α. Τζαννετής, ό.π., σελ. 176

²²⁴ Α. Τζαννετής, ό.π.

²²⁵ Α. Τζαννετής, ό.π.

Ενόψει των ανωτέρω σκέψεων ορθότερη προκρίνεται η διάκριση των επιμέρους περιπτώσεων²²⁶, προκειμένου να μην οδηγούμαστε σε δογματικά παράδοξα. Έτσι λοιπόν σχετικά με τα δύο συζητούμενα αδικήματα, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, ο κατηγορούμενος έρχεται αρχικά αντιμέτωπος με την κατηγορία της φοροδιαφυγής και έπειτα με την κατηγορία της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Εν προκειμένω, αν δηλαδή ο κατηγορούμενος καταδικαστεί αμετάκλητα για την πράξη της φοροδιαφυγής, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι μολονότι τα εγκλήματα έχουν τελεσθεί με διακριτές πράξεις, παράγεται δεδικασμένο²²⁷ ως προς το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (απορροφώμενη διάταξη), αφού αυτό στερείται αυτοτελούς ποινικής απαξίας, και δεν θα μπορούσε να στηρίξει την καταδίκη, ακόμη και αν είχε διωχθεί εξ αρχής με την κύρια πράξη (της φοροδιαφυγής). Εάν όμως, ο κατηγορούμενος αθωωθεί αμετάκλητα για την (κύρια) πράξη της φοροδιαφυγής, μπορεί να αναβιώσει η απορροφώμενη (της μη καταβολής χρεών), διότι διαφορετικά θα οδηγούμασταν σε αποκλεισμό της αναβίωσης της τελευταίας. Παραδείγματος χάριν θα μπορούσαμε να συναντήσουμε την εξής περίπτωση : η μη απόδοση συγκεκριμένου ποσού να έλαβε χώρα εξαιτίας πλημμελούς υπολογισμού του αποδοτέου ΦΠΑ (από αμέλεια δηλαδή) και έτσι, ελλείψει του σκοπού αποφυγής πληρωμής του σχετικού φόρου, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί υποκειμενικά (κατά την κρατούσα άποψη) το εν λόγω έγκλημα, οπότε και ο κατηγορούμενος απαλλάσσεται. Ωστόσο, μετά τη βεβαίωση της σχετικής οφειλής και την πάροδο τετραμήνου από το ληξιπρόθεσμο αυτής, ο αυτός φορολογούμενος υπέχει ποινική ευθύνη κατ' άρθρο 25 ν.1882/1990 για το χρέος αυτό με συνυπολογισμό τόκων ή προσαυξήσεων, δεδομένου ότι για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος αυτού δεν απαιτείται σκοπός φοροδιαφυγής²²⁸.

Περαιτέρω, θα μας απασχολήσει η σπανιότερη περίπτωση της καταδίκης πρώτα για το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, και έπειτα για αυτό της φοροδιαφυγής. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, δύσκολα μπορούμε να δεχτούμε ότι υφίσταται ταυτότητα της δικονομικής πράξης, είτε χρησιμοποιώντας την αξιολογική είτε την οντολογική θεώρηση. Όμως και πάλι δεν μπορούμε άνευ ετέρου τινός να

²²⁶ Α. Τζαννετής, ό.π.

²²⁷ Η αντίστοιχα η ποινική δίωξη θα κηρυχθεί απαράδεκτη λόγω εκκρεμοδικίας

²²⁸ Α. Εκκλησίαρχος, ό.π

θεωρήσουμε δεδομένη την διάσπαση της δικονομικής πράξης, διότι ελλοχεύει ο κίνδυνος διπλής καταδίκης για αμφοτέρως τις πράξεις, καίτοι η απαξία της συμπεριφοράς εξαντλείται σε ένα από τα πληρούμενα αδικήματα. Προτείνεται²²⁹ λοιπόν ως ορθότερη θέση, εάν έχει χωρήσει καταδίκη για την απορροφώσα διάταξη (της φοροδιαφυγής εν προκειμένω) η εξαφάνιση της απόφασης που επέβαλε ποινή για την απορροφηθείσα διάταξη της μη καταβολής χρεών, μέσω της επανάληψης διαδικασίας, ως προς αυτήν(κατ' άρθρον 525 ΚΠΔ). Και τούτο διότι η μεταγενέστερη καταδίκη για έγκλημα που προβλέπεται στην απορροφώσα διάταξη, μπορεί να θεωρηθεί ως νέο άγνωστο γεγονός, το οποίο καθιστά εμφανές ότι η αρχική καταδίκη για το έγκλημα, που προβλέπεται στην απορροφώμενη διάταξη είναι εσφαλμένη.

Από την άλλη μεριά, εάν ο κατηγορούμενος αθωωθεί πρώτα για την (απωθούμενη) πράξη της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, και εκ των υστέρων αντιμετωπίσει την κατηγορία της φοροδιαφυγής, δεν υπάρχει κάποιο ανυπέβλητο εμπόδιο σχετικά με την κύρια πράξη. Η τέλεση της τελευταίας με διαφορετική φυσική ενέργεια, οδηγεί στον αποκλεισμό της αρχής *ne bis in idem*. Προκειμένου όμως να προλαμβάνεται η πρακτικά δυσχερής αντιμετώπιση των εν λόγω ζητημάτων, ορθώς προτείνεται²³⁰ η αποφυγή πρόωρης άσκησης δίωξης για το αδίκημα του άρθρου 25 ν. 1882/1990, όταν πιθανολογείται ότι για τα ίδια χρέη θα ασκηθεί δίωξη για το αδίκημα της φοροδιαφυγής (και εν προκειμένω στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους), ώστε να περατώνεται πρώτα αμετάκλητα η εν λόγω ποινική διαδικασία. Βέβαια, ενόψει και του πλημμεληματικού χαρακτήρα του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, και ως εκ τούτου της οκταετούς παραγραφής του (συνυπολογιζόμενου του χρόνου αναστολής της- πενταετούς προβλεπόμενης-παραγραφής), ορθότερη και πρακτικά εφαρμόσιμη φαίνεται η αναστολή της ήδη ασκηθείσας ποινικής δίωξης για το τελευταίο, μέχρι την έκδοση αμετάκλητης απόφασης για το αδίκημα της φοροδιαφυγής.

Συμπερασματικά λοιπόν το ζήτημα του δεδικασμένου (και αντίστοιχα της εκκρεμοδικίας) στην φαινομένη πραγματική συρροή, δεν υπόκειται σε ενιαία

²²⁹ Α. Τζαννετής, ό.π., σελ. 179

²³⁰ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικό Ποινικό Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. ΙΙ, σελ. 81

προσέγγιση, αλλά καθίσταται αναγκαία η διαφοροποίηση των εκάστοτε περιπτώσεων. Σύμφωνα δηλαδή με τις ανωτέρω αναπτύξεις, κριτήριο της ταυτότητας της δικονομικής πράξης δεν μπορεί να είναι η αποκλειστικότητα του στοιχειοθετούμενου εγκλήματος. Και εξηγούμε, η ένταξη των περισσότερων αυτοτελών (σε εμπειρικό επίπεδο) ενεργειών, με τις οποίες τελούνται τα φαινομενικά συρρέοντα εγκλήματα, σε μία ενιαία δικονομική πράξη, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί εκ μόνου του λόγου ότι στην φαινομένη πραγματική συρροή εγκλημάτων μία μόνο ποινική διάταξη θα εφαρμοσθεί τελικά. Και τούτο διότι η απορρόφηση του ενός εγκλήματος από το άλλο, ως κριτήριο ουσιαστικού δικαίου, και δεδομένου ότι κατά το ουσιαστικό δίκαιο η συντιμωρητή πράξη βρίσκεται εντός των ορίων προσβολής του εννόμου αγαθού, που προσβάλλεται με την κύρια πράξη, δεν μπορεί να αποτελέσει κριτήριο της ταυτότητας της δικονομικής πράξης.

Δ. Η θέση της νομολογίας σχετικά με την σχέση των δύο εγκλημάτων

Οι ανωτέρω επισημάνσεις σχετικά με την σχέση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, φαίνεται να μην γίνονται καθολικά αποδεκτές από την νομολογία, η οποία χαρακτηρίζεται διχασμένη, αφού σε κάποιες περιπτώσεις δέχεται ότι υφίσταται φαινομένη συρροή, και σε άλλες αληθινή.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ. 446/2014 απόφαση²³¹, το Ανώτατο Ακυρωτικό δέχτηκε ότι υπάρχει ταυτότητα (δικονομικών) πράξεων, ανάμεσα στα δύο συζητούμενα αδικήματα, ώστε κήρυξε την ποινική δίωξη για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, अपαράδεκτη λόγω δεδικασμένου, αφού ο κατηγορούμενος είχε καταδικασθεί αμετάκλητα για το αυτό ποσό, για την πράξη της μη απόδοσης ΦΠΑ. Πιο συγκεκριμένα ο Άρειος Πάγος δέχτηκε ότι οι δύο παραβάσεις «συγκροτούνται από τα ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά, τα οποία τελούν σε αδιάσπαστη ενότητα τόπου, χρόνου, τρόπου τέλεσης και υλικού αντικειμένου, τυποποιούνται με τον ίδιο τρόπο, όχι μόνο ως προς την αντικειμενική, αλλά και ως προς την υποκειμενική τους υπόσταση, αφού για την τεκμηρίωση και των δύο απαιτείται η συνδρομή του υποκειμενικού στοιχείου του

²³¹ ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

δόλου, φέρουν τον ίδιο νομικό χαρακτηρισμό (φοροδιαφυγή) και αφορούν την προστασία του ίδιου έννομου αγαθού (διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου και ότι αφορά τη μη απώλεια εσόδων από φόρους κτλ δικαιώματα), ενώ διαφέρουν μόνο ως προς το είδος και το ύψος της ποινής, διαφοροποίηση η οποία δεν αναιρεί την ταυτότητα των παραβάσεων, ως προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 57 ΚΠΔ». Στην έννοια επομένως της φοροδιαφυγής που θεσπίζεται με το άρθρο 25 παρ. 1 ν. 1882/1990 περιλαμβάνεται, σύμφωνα με την θέση που υποστηρίχθηκε, και η μη απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ, ως ειδικότερη μορφή φοροδιαφυγής.

Την ταυτότητα των πράξεων δέχτηκε, με λιγότερες σκέψεις, ο Άρειος Πάγος στην υπ' αριθμ. 357/2013²³² απόφασή του, καθώς και το Τριμελές Πλημ/κειο Θεσσαλονίκης (κατά πλειοψηφία) στην υπ' αριθμ. 5286/2015²³³ απόφασή του, περιπτώσεις βέβαια οι οποίες αφορούσαν την αντίστροφη περίπτωση, όπου κηρύχθηκε απαράδεκτη η ποινική δίωξη λόγω δεδικασμένου για την πράξη της μη απόδοσης ΦΠΑ, αφού για το ίδιο ακριβώς ποσό, ο κατηγορούμενος είχε καταδικαστεί αμετάκλητα για το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο.

Αξιοσημείωτη τέλος προς την ανάλυσή της είναι η μειωηφούσα άποψη²³⁴ (η οποία εκφράστηκε από την Εισηγήτρια Αικατερίνη Βασιλακοπούλου- Κατσαβριά), στην ΑΠ 1232/2015, σύμφωνα με την οποία (και κατά το ενδιαφέρον μέρος της) «οι εν λόγω πράξεις τελούνται σε επιμέρους εκφάνσεις του εννόμου αγαθού, εφόσον βρισκόμαστε στο πλαίσιο και τις προϋποθέσεις τις φαινομένης συρροής και οι πράξεις χαρακτηρίζονται από μια συνέχεια και αλληλεξάρτηση μεταξύ τους και προσβάλλουν

²³² ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

²³³ ΠοινΔικ 2015 σελ. 930

²³⁴ Βέβαια θα πρέπει να επισημανθεί ότι ακόμη και η μειωηφούσα άποψη, παρά τις ορθές κατ' αρχήν επισημάνσεις της, καταλήγει στο εσφαλμένο συμπέρασμα περί αληθινής συρροής, όταν υπάρχει διαφορά του οφειλόμενου ποσού (ενόψει των τόκων και προσαυξήσεων που επιβαρύνουν το αρχικό κεφάλαιο στη στοιχειοθέτηση του αδικήματος του άρθρου 25 ν. 2523/1997), καθ' ο μέτρο δέχεται ότι ναι μεν οι τόκοι και οι προσαυξήσεις αποτελούν παρακολουθηματική συνέχεια της μη απόδοσης κεφαλαίου και δημιουργείται προβληματισμός ως προς την αυτοτελή ποινική τιμώρηση τους, ωστόσο θεωρεί εν προκειμένω ότι η μη απόδοση τους θεμελιώνει αυτοτελή εγκληματική μονάδα με διαφορετικό υλικό αντικείμενο που βλάπτει αυτοτελώς το έννομο αγαθό της περιουσίας του δημοσίου, ώστε η συρροή των αδικημάτων είναι αληθινή. Αν αντίθετα, αντικείμενο του εγκλήματος αποτελούσε μόνο το κεφάλαιο, τότε πράγματι θεωρεί ότι θα βρισκόμασταν ενώπιον ανεπίτρεπτης διπλής τιμώρησης

ένα ελαστικό έννομο αγαθό το οποίο δεν έχει ειρηνεύσει, συγχωνεύονται και συγκροτούν μία εγκληματική μονάδα, η οποία αξιολογείται στο σύνολο της άπαξ, και όχι περισσότερες εγκληματικές μονάδες ανάλογα με τις τελεσθείσες πράξεις. Σε αντίθετη περίπτωση θα βρισκόμασταν ενώπιον και παραβίασης του βασικού αξιώματος *ne bis in idem*, καθότι θα αξιολογούσαμε δύο φορές εγκληματικό συμβάν που ενέχει την ίδια κοινωνική και νομική απαξία και προσβάλλει το ίδιο έννομο αγαθό, ενώ η ποινική αξίωση της πολιτείας θα είχε ήδη εξαντληθεί». Στο ίδιο μάλιστα συμπέρασμα καταλήγει κανείς, κατά την εδώ εκτιθέμενη άποψη, και αν υποθέσει ότι το ως άνω έννομο αγαθό έχει περισσότερες από μία επιφάνειες προσβολής, καθότι και στην προκειμένη περίπτωση, οι περισσότερες επιφάνειες προσβολής που προσβάλλονται με περισσότερες πράξεις, δεν δημιουργούν περισσότερα αδικήματα καθότι οι προσβολές αυτές, είτε θεωρήσει κανείς ότι αποτελούν περισσότερες ομοειδείς πράξεις κατά του ίδιου εννόμου αγαθού, είτε ότι αποτελούν κύρια πράξη και παρακολουθηματικές αυτής, και το έννομο αγαθό δεν έχει ειρηνεύσει, συνενώνονται σε μια εγκληματική μονάδα που προσβάλλεται στο σύνολο της.

Αβάσιμη δε θεωρεί την θέση ότι η ετερότητα του χρόνου τέλεσης των δύο εγκλημάτων αφήνει περιθώρια, ώστε το ένα και ταυτό έννομο αγαθό της περιουσίας του Δημοσίου να ειρηνεύσει, οπότε με την επόμενη προσβολή του, να δημιουργείται μία νέα εγκληματική μονάδα, με αποτέλεσμα η συρροή μεταξύ των ως άνω νόμων να θεωρείται ως αληθινή. Και τούτου διότι, μια τέτοια άποψη θα παραγνώριζε την δογματική θεώρηση του ποινικού δίκαιου τόσο ως προς τις περισσότερες επιφάνειες προσβολής ενός εννόμου αγαθού, όσο και ως προς την σχέση μεταξύ της κύριας πράξης και της παρακολουθηματικής αυτής συντιμωρητής προτέρας ή ύστερης πράξης.

Αντιθέτως, ο Άρειος Πάγος, τόσο με προγενέστερες²³⁵ όσο και με μεταγενέστερες²³⁶ αποφάσεις, δεν ακολούθησε την συγκεκριμένη θέση, αλλά θεώρησε την συρροή των συζητούμενων αδικημάτων αληθινή, και επομένως απορριπτέους τους ισχυρισμούς των

²³⁵ ΑΠ 2281/2009, ΠοινΧρ 2010, σελ. 736

²³⁶ ΑΠ 130/2016, ΑΠ 135/2016, ΑΠ 583/2016, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΑΠ 558/2014, ΠοινΔικ 2014 σελ. 689, ΑΠ 286/2014, ΑΠ 791/2014, ΑΠ 1232/2015 (κατά πλειοψηφία), ΑΠ 1233/2015, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΑΠ 688/2014, ΑΠ 941/2015, ΤΝΠ «Ισοκράτης»

κατηγορουμένων περί ύπαρξης δεδικασμένου ανάμεσα στις δύο πράξεις. Ειδικότερα, με την ΑΠ 2281/2009 έγινε δεκτό ότι δεν υφίσταται φαινομένη συρροή, διότι τόσο κατά την αντικειμενική όσο και κατά την υποκειμενική τους υπόσταση, τα θεσπιζόμενα εγκλήματα, αποσκοπούν στον ποινικό κολασμό διαφορετικών εγκληματικών συμπεριφορών, έτσι ώστε να μη διαφεύγει τον ποινικό κολασμό εκείνος, ο οποίος τέλεσε την αξιόποινη πράξη της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του Φ.Π.Α., που προβλέπεται και τιμωρείται από το προϊσχύον άρθρο 18 ν. 2523/1997, αν δεν καταβάλει το, από την συμπεριφορά του αυτή, οφειλόμενο και βεβαιωθέν χρέος μέσα στις προθεσμίες που ορίζει το άρθρο 25 ν. 1882/1990, επιβαρυνόμενο με τόκους και προσαυξήσεις. Με τις αυτές σκέψεις έγινε δεκτή η αληθινή συρροή και στις ΑΠ 135/2016, ΑΠ 130/2016, ΑΠ 583/2016, ΑΠ 558/2014, ΑΠ 286/2014, ΑΠ 941/2015, ΑΠ 688/2014, ΑΠ 1232/2015 (κατά πλειοψηφία), ΑΠ 1233/2015.

Στο ίδιο μεν πλαίσιο, εξειδικεύοντας όμως την άποψη περί αληθινής συρροής στο προστατευόμενο έννομο αγαθό των αδικημάτων, η ΑΠ 791/2014²³⁷, δέχτηκε ότι με τη θέσπιση και τιμωρία των αδικημάτων της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο, και της φοροδιαφυγής, επιδιώκεται η προστασία διαφορετικών εννόμων αγαθών που πλήττονται με την τέλεση των εν λόγω εγκλημάτων και ειδικότερα αφενός μεν των δημοσίων εσόδων, με την είσπραξη των πάσης φύσεως και ανεξαρτήτου αιτίας βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το δημόσιο και αφετέρου της εμπέδωσης και διασφάλισης φορολογικής συνείδησης και ισονομίας, με την εκπλήρωση από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα των αναλογούντων σ' αυτά φορολογικών υποχρεώσεων, με την αποφυγή των οποίων επιβαρύνονται δυσανάλογα οι υπόλοιποι από τους προς τούτο υπόχρεους. Επιπλέον, την εν λόγω παραδοχή αυτή στήριξε και στη διαφορετική ποινική μεταχείριση που επιφυλάσσεται στους δράστες των αξιοποιίνων αυτών πράξεων²³⁸.

Μετά από τις ως άνω²³⁹ παραδοχές που έγιναν δεκτές και την επισκόπηση της νομολογιακής αντιμετώπισης της εν λόγω προβληματικής, θα μπορούσαμε πλέον να

²³⁷ ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

²³⁸ Αφενός στην πλημμεληματική μορφή του αδικήματος του άρθρου 25 ν.1882/1990 και αφετέρου στην δυνατότητα του αδικήματος της φοροδιαφυγής να προσλάβει κακουρηγηματική μορφή

²³⁹ Υποκ. Α,Β,Γ του παρόντος κεφαλαίου

θεωρήσουμε ότι οι δύο αρεοπαγιτικές αποφάσεις 357/2013 και 446/2014, καίτοι προέβησαν κατ' αποτέλεσμα σε ορθές παραδοχές, θεωρώντας ανεπίτρεπτη την διπλή τιμώρηση για την αυτή απαξιολογικά αδικοπρακτική συμπεριφορά, ίσως όχι όμως με απόλυτη δογματική συνέπεια, αλλά επιπόλαια²⁴⁰, ωστόσο δεν αποτέλεσαν πάγια θέση της μεταγενέστερης νομολογίας. Οι αποφάσεις που ακολούθησαν δέχτηκαν στο σύνολό τους ότι υφίσταται αληθινή συρροή μεταξύ των συζητούμενων αδικημάτων, παραβλέποντας τα δογματικά παράδοξα που δημιουργούνται με την αποδοχή της εν λόγω θέσης, και κυρίως ότι το ίδιο πρόσωπο τιμωρείται διπλά για την αυτή απαξιολογικά συμπεριφορά, κατ' ανυπόφορη παραβίαση της θεμελιώδους αρχής «ne bis in idem». Η αποδοχή λοιπόν της φαινομένης πραγματικής συρροής μεταξύ των δύο αδικημάτων και του απαράδεκτου της δεύτερης δίωξης, όταν τούτο ενδείνεται, αποτελεί την «ασφαλέστερη οδό»²⁴¹, καθώς καμία νομοτεχνική ατέλεια ή διαδικαστική καθυστέρηση δεν μπορεί να λειτουργεί σε βάρος του κατηγορουμένου, οδηγώντας στη διπλή τιμώρηση αυτού, δεδομένης της αδιαμφισβήτητης ανάγκης ποινικής καταστολής των οικονομικών εγκλημάτων, και κυρίως των αδικημάτων φοροδιαφυγής, που αποτελούν σήμερα την βασικότερη αιτία απώλειας κρατικών εσόδων. Τα δικαστήρια της ουσίας, αλλά και το Ανώτατο Ακυρωτικό, οφείλουν να σταθμίσουν την συγκεκριμένη ανάγκη με την δογματική ορθότητα και τις γενικές αρχές του ποινικού δικαίου, ώστε με τα κατάλληλα νομικά εργαλεία να προσαρμοστούν στις παρούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες.

Ενόψει τούτων λοιπόν υποστηρίζεται το ήδη προταθέν από μερίδα της θεωρίας²⁴², περί αποποινικοποίησης του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, διότι αυτό όπως εφαρμόζεται στην πράξη, καθίσταται αμφίβολης αποτελεσματικότητας. Και τούτο διότι η επιβολή μιας ποινής φυλάκισης (ενόψει του αποκλειστικού πλημμεληματικού χαρακτήρα του αδικήματος), η οποία και αν δεν ανασταλεί (όπως συμβαίνει στην πλειονότητα των περιπτώσεων), πάντως θα μετατραπεί σε χρηματική, ουδόλως ικανοποιεί την αξίωση του Δημοσίου για είσπραξη των οφειλόμενων φόρων. Η ποινικοποίηση των συμπεριφορών φοροϋπερημερίας, καίτοι αποτελεί έναν «μοχλό

²⁴⁰ Οράτε σχετικά τις ανωτέρω αναπτύξεις

²⁴¹ Χ. Καραμπέλης, ό.π

πίεσης» του φορολογούμενου να καταβάλει το οφειλόμενο ποσό, στην πραγματικότητα καθίσταται ατελέσφορη. Τούτη η (παρωχημένη) πεποίθηση του νομοθέτη (ή η εύκολη λύση θα λέγαμε) περί ποινικοποίησης κάθε συμπεριφοράς είναι πλέον ιδιαίτερος καταχρηστική, αφού καλείται τελικά το σύστημα της ποινικής καταστολής να εξυπηρετήσει αλλότριους σκοπούς, πέραν της ίδιας της ποινικής τιμωρίας των εγκλημάτων, που είναι και ο μοναδικός δικαιοκρατικός στόχος του²⁴³. Η αντικατάσταση του εν λόγω αδικήματος λοιπόν με δραστικότερα μέτρα διοικητικού καταναγκασμού και αναμόρφωση των μέτρων που ήδη περιλαμβάνονται στην νομοθεσία περί είσπραξης δημοσίων εσόδων (ΚΕΔΕ), σίγουρα θα μπορούσε επιφέρει αμεσότερα και πιο λυσιτελή αποτελέσματα.

Τέλος, κρίνεται σκόπιμη και η σύντομη αναφορά στην αντιμετώπιση της πραγματικής συρροής από τη σκοπιά του δικονομικού δικαίου (ως προς την δικονομική πράξη δηλαδή), από την γερμανική νομολογία, ώστε να επιχειρηθεί μια ολοκληρωμένη προσέγγιση της συζητούμενης προβληματικής²⁴⁴. Αρχικά λοιπόν το Γερμανικό Ακυρωτικό δέχεται κατά κανόνα²⁴⁵ (με πλείονες βέβαια εξαιρέσεις) ότι στην πραγματική συρροή οι πλείονες πράξεις, με τις οποίες τελούνται τα εγκλήματα κατά το ουσιαστικό δίκαιο, αντιστοιχούν σε ισάριθμες δικονομικές πράξεις. Παγίως βέβαια νομολογείται²⁴⁶ ότι οι πλείονες και αυτοτελείς κατά το ουσιαστικό δίκαιο πράξεις, συγχωνεύονται σε μία ενότητα, εφόσον είναι άμεσα συνδεδεμένες μεταξύ τους, υπό την έννοια ότι τυχόν διακριτή αξιολόγησή τους, θα αποτελούσε αφύσικη διάσπαση ενός ενιαίου βιοτικού συμβάντος. Κατ' αυτόν τον τρόπο η έννοια της δικονομικής πράξης διαπερνά την αντίστοιχη έννοια του ουσιαστικού δικαίου, και έτσι διανοίγεται η δυνατότητα περισσότερες πράξεις, περισσότερα εγκλήματα να συνθέσουν μια ενιαία δικονομική πράξη.

²⁴²Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005, σελ. 205, Α. Λαχανάς/ Ι. Παπαδημόπουλος, ό.π, Στ. Παύλου, ό.π

²⁴³ Στ. Παύλου, ό.π

²⁴⁴ Για τις κατωτέρω αναπτύξεις οράτε σχετικά Α. Τζαννετής, σελ. 77 κ. έ

²⁴⁵ BGHSt 35,14 (19), BGH 43,96 (99)

Βέβαια, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι η νομολογία δεν έχει κατορθώσει να διατυπώσει σαφή και ασφαλή κριτήρια, με βάση τα οποία θα διαπιστώνεται κάθε φορά αν οι περισσότερες αυτοτελείς πράξεις συνδέονται μεταξύ τους τόσο στενά, ώστε να υφίσταται ένα ευρύτερο ιστορικό γεγονός, που υπόκειται σε ενιαία αξιολόγηση, αλλά αντίθετα τούτο κρίνεται μεμονωμένα σε έκαστη περίπτωση. Ιδιαίτερη σημασία όμως δίδεται στο στοιχείο του χρόνου, ώστε η τυχόν χρονική απόσταση των επιμέρους ενεργειών, λειτουργεί ως «αντένδειξη» για την ενότητα του ιστορικού γεγονότος, χωρίς όμως το εν λόγω στοιχείο να αποτελεί σαφές και οριστικό κριτήριο. Και τούτο καταδεικνύεται από την παραδοχή ότι κατ' εξαίρεση, και παρά την απουσία χρονικής και τοπικής συνάφειας, πραγματικά συρρέουσες πράξεις, θεωρήθηκαν²⁴⁷ ενιαίο ιστορικό γεγονός, εφόσον είναι τόσο στενά συνδεδεμένες μεταξύ τους, ώστε το περιεχόμενο του αδικού και της ενοχής της μιας πράξης, είναι αδύνατον να εκτιμηθεί ορθώς, χωρίς να ληφθούν υπόψη οι περιστάσεις υπό τις οποίες τελέστηκε η άλλη. Σε αυτές τις περιπτώσεις, λοιπόν, η νομολογία συγχωνεύει στη ίδια δικονομική πράξη εγκλήματα, τα οποία αν και δεν διαθέτουν χρονική ή τοπική συνάφεια, εμφανίζουν αξιολογική αντιστοιχία σε επίπεδο αδικού και ενοχής. Με την εν λόγω παραδοχή, φαίνεται έτσι ότι η έννοια της δικονομικής πράξης προσλαμβάνει και αξιολογική διάσταση, που υπερβαίνει την αμιγώς οντολογική θεώρηση της πράξης ως ιστορικού γεγονότος. Παραδείγματος χάριν, με βάση το κριτήριο της αξιολογικής αντιστοιχίας έχει κριθεί ότι τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και της παραλείψεως διορθώσεως της εκ παραδρομής ανακριβούς δήλωσης, συγκροτούν μια ενιαία δικονομική πράξη²⁴⁸, εφόσον τα εγκλήματα είναι αλληλένδετα από άποψη ποινικής σημασίας.

Ένα συναφές με το εδώ συζητούμενο ζήτημα απασχόλησε την γερμανική νομολογία, η οποία όμως εμφανίστηκε διχασμένη. Συγκεκριμένα, ασχολήθηκε με το εάν συνιστούν μια δικονομική πράξη, τα πραγματικώς συρρέοντα εγκλήματα της φοροδιαφυγής και της μη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών από τον ιδιοκτήτη επιχείρησης, που

²⁴⁶ BGHSt 13, 21 (25), BGHSt 23, 141, BGHSt 25, 388 (389), BGHSt 27,170 (179), BGHSt 29,288 (292), BGHSt 32, 215 (216), BGHSt 35,14 (19), BGHSt 36, 151 (154), BGHSt 41, 385 (388), BGHSt 43,96 (99), BGH, NStZ 1996, 243, BGH NStZ 1999, 25, BGH NStZ 2002, 105, BGH, NStZ 2006, 350

²⁴⁷ BGHSt 35,14 (17), BGHSt 41,292 (297), BGHSt 43,96 (98), BGH NStZ 1997, 508, BGH NStZ 1999, 523, BGH NStZ 2002, 106

²⁴⁸ BGH 2008, 22

απασχολούσε παρανόμως εργαζόμενους. Ενώ λοιπόν αρχικά το Εφετείο της Στουτγκάρδης²⁴⁹ είχε αποδεχθεί την ταυτότητα της δικονομικής πράξης, με το επιχείρημα ότι η παράνομη απασχόληση των εργαζομένων αποτελεί κοινό υπόβαθρο των δύο μορφών εγκληματικότητας, το Γερμανικό Ακυρωτικό²⁵⁰ κατέληξε στο αντίθετο συμπέρασμα, ότι η τέλεση εγκλημάτων στο πλαίσιο λειτουργίας της ίδιας επιχείρησης δεν αποτελεί επαρκές συνδετικό στοιχείο των πράξεων.

Συμπερασματικά, λοιπόν, οι συνέπειες της ευρύτατης αντιμετώπισης της έννοιας της δικονομικής πράξης, ως ιστορικού γεγονότος, από την γερμανική νομολογία, μπορούν να καταγραφούν ως εξής²⁵¹ : Πρώτον, με την αμετάκλητη εκδίκαση ενός τμήματος του ιστορικού γεγονότος, καταλύεται λόγω δεδικασμένου η ποινική αξίωση της Πολιτείας για τα λοιπά μέρη αυτού, ακόμη και αν είναι βαρύτερα από τα ήδη κριθέντα. Και δεύτερον, το δικαστήριο υποχρεούται να διερευνήσει και να κρίνει το σύνολο του ενιαίου ιστορικού συμβάντος, έστω και εάν τούτο δεν περιλαμβάνεται στο κατηγορητήριο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΝΟΜΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ(Ν. 3691/2008)

Α. Εισαγωγικά

Τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, όπως κατά το προϊσχύον δίκαιο περιγραφόταν στις διατάξεις των άρθρων 17-19 ν. 2523/1997, αποτελούσαν βασικά αδικήματα του νόμου περί νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες («ξέπλυμα βρώμικου χρήματος»), από την ισχύ του ν. 3424/2005, ο οποίος και τροποποίησε τον προϊσχύοντα νόμο περί ξεπλύματος (ν.2331/1995) . Έτσι λοιπόν με τον παρόντα νόμο προστέθηκε²⁵²

²⁴⁹ OLG Stuttgart NStZ, 1982, 514

²⁵⁰ BGH JR 1988, 25, BGH NStZ 1988, 77

²⁵¹ Α.Τζαννετής, ό.π, σελ. 80

²⁵² Άρθρο 2 παρ. 1 ii

μια γενική ρήτρα που προέβλεπε ότι βασικό έγκλημα του ξεπλύματος αποτελεί «κάθε αξιόποινη πράξη που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστο όριο είναι άνω των έξι μηνών και από την τέλεσή της προέκυψε περιουσία άνω των 15.000 ευρώ. Η εν λόγω ρύθμιση όμως προκάλεσε εύλογα την έντονη κριτική της θεωρίας, καθώς διατάρασσε την ευρυθμία των συναλλαγών, αφού ο κάθε πολίτης θα έπρεπε να είναι ιδιαίτερα επιφυλακτικός στις οικονομικές του δραστηριότητες και συναλλαγές, καθώς ακόμη και η συναλλαγή με κάποιον «μικροφοροφυγά» θα μπορούσε να τον εκθέσει σε κίνδυνο εμπλοκής σε υπόθεση νομιμοποίησης εσόδων²⁵³.

Εν συνεχεία βέβαια ο νομοθέτης με τον ν. 3472/2006²⁵⁴ τροποποίησε την παρούσα ρύθμιση, ώστε προστέθηκε στο άρθρο 2 ν. 2331/1995 ο ορισμός ότι «πρόσοδοι που προέρχονται από τα πλημμελήματα της φοροδιαφυγής και μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο, δεν συνιστούν έσοδα προερχόμενα από εγκληματική δραστηριότητα, κατά την έννοια του παρόντος νόμου». Με αυτόν τον τρόπο, κατέστη υλικό αντικείμενο ξεπλύματος μόνο περιουσία προερχόμενη από τα κακουργήματα της φοροδιαφυγής, δηλαδή συμπεριφορές που επιφέρουν μεγάλη περιουσιακή βλάβη στο Δημόσιο. Σύμφωνα μάλιστα με την ορθότερη άποψη²⁵⁵, η έννοια των προσόδων προσιδιάζε περισσότερο στην έννοια του «οφέλους». Η θέση αυτή θα μας απασχολήσει και στις κατωτέρω αναλύσεις μας, σχετικά με την δυνατότητα στοιχειοθέτησης του αδικήματος της νομιμοποίησης εσόδων, με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή, και ειδικότερα η ύπαρξη ή μη περιουσίας προερχόμενης από φοροδιαφυγή, που μπορεί να είναι δεκτική νομιμοποίησης. Η συγκεκριμένη ρύθμιση, όμως, προκάλεσε τον προβληματισμό της θεωρίας²⁵⁶, καθ' ο μέτρο η χρησιμοποίηση του όρου «πρόσοδοι» ως ταυτόσημη έννοια με τον όρο έσοδα μπορούσε να είναι είτε τυχαία, είτε όμως συνειδητή επιλογή του

²⁵³ Γ. Τριανταφύλλου, «Ξέπλυμα» περιουσίας προερχόμενης από φοροδιαφυγή, ΠοινΧρ 2014, σελ. 721, Π. Τσιρίδης, Ο νέος νόμος για το ξέπλυμα χρήματος (ν. 3691/2008), 2009 σελ. 24, Α. Τσόγκας, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα με κύριο αδίκημα την φοροδιαφυγή και λαθρεμπορία και δικονομικά ζητήματα κατά την εφαρμογή του νόμου για τη νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα, Επίκαιρα Ζητήματα Περιουσιακού Ποινικού Δικαίου, ΔΣΠ/ ΕΕΠ/ΕΕΕ, σελ. 113

²⁵⁴ Άρθρο 17

²⁵⁵ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π., Στ. Παύλου, (Προηγούμενη) «Εγκληματική Δραστηριότητα»: Ταυτολογία ή μετεξέλιξη; σε Ένωση Ελλήνων Ποινολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007, σελ. 119 κ. έ

²⁵⁶ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

νομοθέτη, ο οποίος αντιλαμβανόταν ότι οι έννοιες της περιουσίας και του εσόδου δεν μπορούσαν να αποτυπώσουν ευκρινώς το όφελος που αποκερδαίνει ο δράστης με την συμπεριφορά του. Και τούτη η επισήμανση είναι μόλις το πρώτο παράδοξο που συναντούμε με την ένταξη των εγκλημάτων φοροδιαφυγής στα βασικά αδικήματα του ξεπλύματος! Η εν λόγω εξαίρεση όμως έπαυσε σύντομα να ισχύει, αφού με την θέσπιση του ν. 3691/2008, στην αρχική του μορφή, εισήχθη και πάλι η προγενέστερη ρήτρα, επουσιωδώς παραλλαγμένη²⁵⁷, και αποφέρουσα τις ως άνω εκτιθέμενες ανεξέλεγκτες συνέπειες.

Εν συνεχεία όμως ο νομοθέτης δεν σταμάτησε να τροποποιεί την εν λόγω διάταξη, ώστε με τις επελθούσες αλλαγές²⁵⁸, θέσπισε πλέον ρητά τα αδικήματα της φοροδιαφυγής (και της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο) ως βασικά εγκλήματα του ξεπλύματος. Εξαιρεί βέβαια ρητά τις πλημμεληματικές μορφές των αδικημάτων, που κατά το προϊσχύον δίκαιο τυποποιούνταν στα άρθρα 18 και 19 παρ. 1 α', ενόψει του χαμηλού ποσοτικού κριτηρίου που αυτά έθεταν. Πλέον λοιπόν η διάταξη του άρθρου 3 στοιχ. ιη' ν. 3691/2008, ρητά αναφέρει πως βασικά εγκλήματα του ξεπλύματος είναι μεταξύ άλλων τα αδικήματα «της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται στο άρθρο 17, στο άρθρο 18 με την εξαίρεση της περίπτωσης α της παραγράφου 1 και του άρθρου 19 με την εξαίρεση της περίπτωσης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν». Βάσει της τελευταίας αυτής παραπομπής, αλλά και της λογικοσυστημικής ερμηνείας του νόμου, ευχερώς συνάγουμε το συμπέρασμα ότι στο βαθμό που τα αδικήματα της φοροδιαφυγής τυποποιούνται πλέον στο άρθρο 66 ΚΦΔ, ως «αδικήματα που προβλέπονται στο άρθρο 17, 18 και 19 ν. 2523/1997», νοούνται πλέον τα αδικήματα που διατυπώνονται στο πρώτο²⁵⁹, εξαιρουμένης της περίπτωσης του άρθρου 66 παρ. 5 εδ. α', που αντιστοιχεί ουσιαστικά στην καταργηθείσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 α' ν. 2523/1997²⁶⁰.

²⁵⁷ «κάθε άλλο αδίκημα που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστο όριο είναι άνω των έξι μηνών και από το οποίο προκύπτει περιουσιακό όφελος»

²⁵⁸ Αρχικά με το άρθρο 77 ν. 3842/2010 και έπειτα με το άρθρο 68 ν. 4174/2013

²⁵⁹ Άρθρο 71 ΚΦΔ

²⁶⁰ Η τυποποιούμενη εξαίρεση του άρθρου 18 παρ. 1 στοιχ. α', στερείται πλέον αντικειμένου, διότι έχει ήδη αποποινικοποιηθεί

Επιπλέον, αξίζει να σημειωθεί ότι η εν λόγω διαχρονική επιμονή του νομοθέτη να τυποποιήσει την φοροδιαφυγή, ως βασικό αδίκημα του νόμου περί ξεπλύματος, αποτυπώθηκε πρόσφατα με την Οδηγία (ΕΕ) 2015/849 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και Κοινοβουλίου, σχετικά με την πρόληψη της χρησιμοποίησης του χρηματοπιστωτικού συστήματος για τη νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες ή για τη χρηματοδότηση της τρομοκρατίας, σύμφωνα με τις σκέψεις της οποίας «είναι σημαντικό να επισημανθεί ρητά ότι τα φορολογικά εγκλήματα, τα σχετικά με άμεσους και έμμεσους φόρους περιλαμβάνονται στον ευρύ ορισμό της ‘‘εγκληματικής δραστηριότητας’’, σύμφωνα με τις αναθεωρημένες συστάσεις της FATF²⁶¹»²⁶², ενώ παρακάτω και ρητά αναφέρει πως «ως ‘‘εγκληματική δραστηριότητα’’ νοείται κάθε είδους εγκληματική ανάμειξη στη διάπραξη, μεταξύ άλλων, όλων των αδικημάτων, συμπεριλαμβανομένων των σχετικών με άμεσους και έμμεσους φόρους φορολογικών εγκλημάτων, όπως τα εγκλήματα αυτά ορίζονται στην εθνική νομοθεσία των κρατών μελών, που τιμωρούνται με στερητική της ελευθερίας ποινή ή ένταλμα προσωρινής κράτησης μέγιστης διάρκειας άνω του ενός έτους ή, όσον αφορά τα κράτη μέλη που έχουν ελάχιστο κατώτατο όριο για τα αδικήματα στην έννομη τάξη τους, όλων των αδικημάτων που τιμωρούνται με στερητική της ελευθερίας ποινή ή ένταλμα προσωρινής κράτησης ελάχιστης διάρκειας τουλάχιστον άνω των έξι μηνών»²⁶³.

Με αυτές τις προβλέψεις λοιπόν ο νομοθέτης(ημεδαπός και αλλοδαπός), θεωρεί ότι τα προερχόμενα από τα αδικήματα της φοροδιαφυγής έσοδα, η προερχόμενη δηλαδή περιουσία, αποτελεί πρόσφορο υλικό αντικείμενο του αδικήματος του ξεπλύματος βρώμικου χρήματος, πράξη η οποία και εξειδικεύεται στο άρθρο 2 παρ. 2 του ν. 3691/2008. Ενόψει δηλαδή του εξαρτημένου χαρακτήρα του συζητούμενου αδικήματος του ξεπλύματος, θα πρέπει να καταστεί εξ αρχής σαφές, ότι το αδίκημα της φοροδιαφυγής θα πρέπει να αποτελεί προγενέστερη (χρονικά και ουσιαστικά) πράξη, προσδιορισμένη επακριβώς κατά τα ειδικότερα στοιχεία της (τόπος και χρόνος), ακόμη

²⁶¹ Η FATF, κατά την αναθεώρηση των 40 Συστάσεών της το 2012, περιέλαβε την φοροδιαφυγή, τόσο στην άμεση όσο και στην έμμεση φορολογία, μεταξύ των αδικημάτων που προτείνει, δίχως βέβαια να επιβάλλει στα κράτη σχετική υποχρέωση, να θεσπιστούν ως βασικά αδικήματα νομιμοποίησης εσόδων

²⁶² Οράτε σχετικά την σκέψη 11 του Προοιμίου

²⁶³ Άρθρο 3 παρ. 4 στ’

και αν δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη γι' αυτή²⁶⁴, και από την οποία άμεσα και αιτιακά θα προκύπτει η «βρώμικη» περιουσία, η οποία εν συνεχεία θα αποτελεί υλικό αντικείμενο του ξεπλύματος²⁶⁵. Η εν λόγω περιουσία δηλαδή θα πρέπει να συνιστά ένα περιουσιακό όφελος που προκύπτει ευθέως από το έγκλημα²⁶⁶. Μάλιστα, η έννοια της περιουσίας ορίζεται ρητά και κατ' αποκλειστικό τρόπο²⁶⁷, στην διάταξη του άρθρου 4 του παρόντος νόμου, ώστε ως περιουσία νοούνται «τα περιουσιακά στοιχεία κάθε είδους, ενσώματα ή ασώματα, κινητά ή ακίνητα, υλικά ή άυλα, καθώς και έγγραφα ή στοιχεία οποιασδήποτε μορφής, έντυπης, ηλεκτρονικής ή ψηφιακής, που αποδεικνύουν τίτλο ιδιοκτησίας ή δικαιώματα προς απόκτηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων», ενώ περαιτέρω ορίζεται ότι «για τους σκοπούς του παρόντος νόμου τα έσοδα περιλαμβάνονται στην έννοια της περιουσίας».

Και μετά από την εισαγωγική επισκόπηση των βασικότερων νομοθετικών διατυπώσεων, και (αλλεπάλληλων) τροποποιήσεων του νόμου περί ξεπλύματος, θα ασχοληθούμε με τα ειδικότερα δογματικά και δικαιοπολιτικά ζητήματα που ανακύπτουν με την θεώρηση της φοροδιαφυγής ως βασικό αδίκημα του ξεπλύματος. Θα πρέπει δε να επισημανθεί ότι θα προχωρήσουμε σε μια γενικότερη θεώρηση, όσον αφορά το σύνολο των αδικημάτων

²⁶⁴Π. Τσιρίδης, ό.π, σελ. 46 και 270 κ. έ, Γ. Δημήτριναις, Η διεύρυνση (;) της έννοιας της βασικής εγκληματικής πράξης στο έγκλημα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, ΠοινΧρ 2006, σελ. 351, Ν. Ανδρουλάκης, Η ποινική δογματική και η απήχυσή της στην πράξη 50 χρόνια μετά, ΠοινΧρ ΝΒ' /289, ΑΠ 1902/2009, ΣυμβΠλημΡεθ 59/2015, ΣυμβΠλημΑθ 298/2017, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΣυμβΠλημΑθ 448/2014, ΠοινΧρ 2016 σελ. 302 ΣυμβΕφΛαρ 50/2004, ΠοινΔικ 2004, σελ. 531, ΑΠ 372/2002, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»,

²⁶⁵ Στ. Παύλου, ό.π, Του Ιδίου, Ο νόμος 3691/2008 για την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδοτήσεως της τρομοκρατίας, ΠοινΧρ 2008 σελ. 923, Του Ιδίου, , Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. Από τον ν. 2331/1995 στον ν.3424/2005: Η εξέλιξη και γιγάντωση μιας δογματικής και κυρωτικής εκτροπής, ΠοινΧρ 2006/342, Γ. Δημήτριναις, «Ξέπλυμα βρώμικου χρήματος», 2002, σελ. 136, Α. Διονυσοπούλου, Πότε ένα περιουσιακό στοιχείο προέρχεται από εγκληματική δραστηριότητα ; Συμβολή στον καθορισμό του κύκλου των πρόσφορων αντικειμένων της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα, ΠοινΧρ ΝΣΤ' /361, Ε. Συμεωνίδου- Καστανίδου, Το έγκλημα της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων μετά το ν. 3424/2005: Ερμηνευτικές Προτάσεις, σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007, σελ. 175, Γ. Τριανταφύλλου, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες-Τα προσβαλλόμενα έννομα αγαθά και η συμβολή τους στην ερμηνεία του άρθρου 2 παρ. 1 ν. 2331/1995, σε ΤιμΤομ Ν. Ανδρουλάκη, σελ. 752, και από την νομολογία ΑΠ 1386/2010, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

²⁶⁶ Για την αστοχία στην διατύπωση των εννοιών «περιουσία» ως προς κάθε συζητούμενο τρόπο τέλεσης του ξεπλύματος με κάθε βασικό αδίκημα πλην της περίπτωσης του άρθρου 3 ιη', και «περιουσιακό όφελος» στην τελευταία, οράτε σχετικά Π. Τσιρίδης, ό.π, σελ. 88 κ. έ, Ν. Χατζηνικολάου σε Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014, σελ. 784

φοροδιαφυγής, ώστε να καταστεί δυνατή η ολόπλευρη διερεύνηση του υπό εξέταση συζητούμενου ζητήματος της σχέσης των δύο αδικημάτων.

B. Νομιμοποίηση εσόδων και φοροδιαφυγή στο εισόδημα

Σε δογματικό καταρχήν επίπεδο, φαίνεται παράδοξο να αντιμετωπίζονται ως «έσοδα» και «περιουσία» που προέρχονται από εγκληματική δραστηριότητα, κατά την έννοια του άρθρου 4 ν. 3691/2008, οι εξοικονομηθείσες δαπάνες, που προέρχονται από τα αδικήματα φοροδιαφυγής²⁶⁸. Συγκεκριμένα δε, όσον αφορά στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. α' ΚΦΔ) αλλά και στον φόρο πλοίων (άρθρο 66 παρ. 1 στοιχ. γ' ΚΦΔ), τα έσοδα που αποκρύπτει ο δράστης, προκειμένου αυτά να μην υποβληθούν στην προβλεπόμενη φορολογία, όταν βέβαια προέρχονται από νόμιμες δραστηριότητες, αποτελούν νόμιμα έσοδα, αφού το ποσό του φόρου που εξοικονομεί ο δράστης δεν συνιστά κάποιο νέο περιουσιακό στοιχείο ή έσοδο, το οποίο και προστέθηκε στην περιουσία του λόγω της προηγούμενης παράνομης δραστηριότητάς του, αλλά τμήμα της ήδη υφιστάμενης νόμιμης περιουσίας του²⁶⁹. Το εισόδημα που ο δράστης αποκόμισε από την εργασία του, δεν μπορεί να καθίσταται αναδρομικά «βρώμικο», επειδή στην συνέχεια δεν περιλαμβάνεται στην δήλωσή του. Το αυτό δε ισχύει και όσον αφορά τον ΕΝΦΙΑ ή τον ΕΦΑ, όπου ο δράστης καλείται να καταβάλλει μια συγκεκριμένη οφειλή, ως φορολογικά βαρυνόμενος, από δική του βέβαια νόμιμη περιουσία, ενόψει της κατοχής από αυτόν συγκεκριμένων, νόμιμα αποκτηθέντων και ήδη φορολογηθέντων κατά την απόκτησή τους περιουσιακών στοιχείων²⁷⁰.

Το αυτό ζήτημα απασχόλησε και την γερμανική θεωρία, καθώς σύμφωνα με την διάταξη 261 Abs. 1 S. 3 του γερμανικού ποινικού κώδικα «στις περιπτώσεις της φοροδιαφυγής, η

²⁶⁷ Π. Τσιρίδης, ό.π, σελ. 86, Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου, ό.π

²⁶⁸ Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι, σελ. 30 κ. έ, Γ. Τριανταφύλλου, «Ξέπλυμα» περιουσίας προερχόμενης από φοροδιαφυγή, ΠοινΧρ 2014, σελ. 721

²⁶⁹ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Αντίθετη η νομολογία, ΣυμβΠλημΑθ 448/2014, Ποιν Χρ 2016, σελ. 302 η οποία αποδέχεται την δυνατότητα στοιχειοθέτησης του αδικήματος του ξεπλύματος, με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή στο εισόδημα, χωρίς ιδιαίτερη επεξήγηση των παραδοχών της

²⁷⁰ Θ. Παπακυριάκου, ό.π

νομιμοποίηση αφορά τις εξοικονομηθείσες δαπάνες του δράστη, δηλαδή το όφελος, που ισούται με το ποσό του φόρου που απέφυγε να καταβάλει». Όπως όμως εύστοχα παρατηρείται²⁷¹, η εν λόγω πρόβλεψη, αντί να διευκολύνει τον εντοπισμό του βρώμικου τμήματος της περιουσίας προερχόμενης από τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και δεκτικής νομιμοποίησης, αντίθετα τον δυσχεραίνει έτι περισσότερο.

Επεκτείνοντας δε την σκέψη μας, ας εξετάσουμε την περίπτωση κατά την οποία η εξοικονόμηση φορολογικών δαπανών, που επιτυγχάνεται δια της φοροδιαφυγής στο φόρο εισοδήματος, ή στους φόρους κεφαλαίου, μπορούν να υπαχθούν στην έννοια των «εσόδων» και της «περιουσίας» που προέρχονται από εγκληματικές δραστηριότητες, στο βαθμό που αποτελούν ένα «αθέμιτο περιουσιακό όφελος»²⁷², το οποίο συνιστά περιουσιακό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 3691/2008. Μάλιστα δε, θα μπορούσαμε να προσεγγίσουμε την έννοια του περιουσιακού οφέλους είτε ως μείωση του παθητικού της περιουσίας του Δημοσίου, καθ' ό μέτρο ματαιώνεται μια υφιστάμενη οικονομική υποχρέωση, είτε ως αποτροπή αύξησης του ενεργητικού, καθ' ο μέτρο ματαιώνεται η εισροή χρηματικών διαθέσιμων κεφαλαίων προς εκπλήρωση μιας οικονομικής υποχρέωσης. Και σε αυτή ακόμη την περίπτωση όμως τίθεται εν αμφιβόλω αν τα «μολυσμένα» στοιχεία του ενεργητικού, που αντιστοιχούν σε αυτό το όφελος, μπορούν να διακρίνονται στη συνέχεια, έναντι των νόμιμων στοιχείων του ενεργητικού του δράστη, ώστε να καταστεί αντιληπτό το ακριβές στοιχείο του ενεργητικού, το οποίο αποτελεί υλικό αντικείμενο του ξεπλύματος. Τέτοια δε «ταυτοποίηση»²⁷³ της μολυσμένης περιουσίας, είναι δυνατή σε κάποιες (ελάχιστες θα λέγαμε) περιπτώσεις, όταν δηλαδή το ύψος του οφειλόμενου φόρου, ταυτίζεται, κατά τον χρόνο τέλεσης του αδικήματος, με το ύψος των χρηματικών διαθεσίμων του δράστη. Και σε αυτήν την περίπτωση όμως, τα πράγματα δεν είναι απολύτως ξεκάθαρα²⁷⁴, αφού ουσιαστικά η τέλεση της πράξης νομιμοποίησης εκ μέρους των προσώπων που συναλλάσσονται με τον δράστη της φοροδιαφυγής, καταφάσκει με βάση το τυχαίο κριτήριο του χρόνου. Όσο δηλαδή ο δράστης της φοροδιαφυγής έχει επαρκή διαθέσιμα, ώστε να καταβάλλει τον

²⁷¹ Οράτε σχετικά Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

²⁷² Θ. Παπακυριάκου, ό.π

²⁷³ Θ. Παπακυριάκου, ό.π, Γ. Τριανταφύλλου, ό.π, Λ. Τσόγκας, ό.π

²⁷⁴ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

φόρο που έχει εξοικονομήσει, δεν διαπράττουν ξέπλυμα. Όταν όμως η περιουσία του φορολογούμενου δεν αρκεί για να καταβάλλει τον φόρο, η συναλλαγή έτερου προσώπου με αυτόν, είναι ικανή για την στοιχειοθέτηση του ξεπλύματος.

Στην πράξη βέβαια η συγκεκριμένη περίπτωση απαντά εξαιρετικά σπάνια, αφού συνήθως το ύψος του οφειλόμενου ποσού θα υπολείπεται σημαντικά των χρηματικών διαθεσίμων του δράστη. Και τότε είναι που ερχόμαστε αντιμέτωποι με το εξόχως δυσχερές ζήτημα της ταυτοποίησης του τμήματος εκείνου του ενεργητικού του δράστη, που συνιστά περιουσία προερχόμενη από εγκληματική δραστηριότητα, και ως εκ τούτου θα μπορούσε να αποτελέσει υλικό αντικείμενο του αδικήματος του ξεπλύματος βρώμικου χρήματος. Επειδή λοιπόν όπως δεχθήκαμε, είναι εξαιρετικά σπάνιο (αν όχι ανέφικτο) στην πράξη να επιτευχθεί ταυτοποίηση του «βρώμικου» από το «καθαρό» χρήμα της περιουσίας του δράστη, η διαδικασία που ακολουθείται, κατ' επιταγή του άρθρου 29 ν. 3691/2008, θα μπορούσε να συνοψιστεί ως εξής²⁷⁵: Το εκάστοτε αρμόδιο όργανο (ΣΔΟΕ) προσδιορίζει από τις εισροές στους τραπεζικούς λογαριασμούς την κατ' έτος επαύξηση της περιουσίας του φορολογούμενου, που αν δεν προκύπτει κάτι άλλο θεωρείται εισόδημα από το επάγγελμά του. Έπειτα, συγκρίνει την περιουσία που προκύπτει, με τα εισοδήματα που έχει δηλώσει τα αντίστοιχα έτη. Η διαφορά λοιπόν που προκύπτει, προσδιορίζει την αποκρυβείσα κατ' έτος φορολογική ύλη, ώστε εάν υπερβαίνει τα ποσοτικά κριτήρια που απαιτεί ο νόμος για την στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, ο φορολογούμενος αντιμετωπίζει την εν λόγω κατηγορία. Περαιτέρω δε, επειδή τα αποκρυβέντα αυτά εισοδήματα βρέθηκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του υπόπτου, το αρμόδιο όργανο υποβάλει σχετική αναφορά στην εισαγγελία, προκειμένου να ασκηθεί ποινική δίωξη για το αδίκημα (και) της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα.

Ενόψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι δεν είναι δυνατόν να αποτυπωθούν σαφή, ορισμένα και εν τέλει ασφαλή κριτήρια για την επίλυση του εν λόγω προβλήματος, ώστε να αποφευχθεί το συνήθως συμβαίνον στην πράξη, να θεωρείται «μολυσμένο» το σύνολο της περιουσίας του δράστη, ενώ ακόμη περισσότερο να δεσμεύεται και να απαγορεύεται

²⁷⁵ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

η κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του (κατ' άρθρο 48 ν. 3691/2008). Μάλιστα δε τούτο επιβάλλεται (στις περισσότερες περιπτώσεις) σε πολύ πρώιμο στάδιο της διαδικασίας (ήτοι με την υποβολή αναφοράς του αρμόδιου οργάνου), πριν ακόμη ασκηθεί ποινική δίωξη, από τον Πρόεδρο της Αρχής (Α Μονάδα της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης)²⁷⁶. Οι συνέπειες του εν λόγω μέτρου στο παρόν στάδιο, και μάλιστα ακόμη και αν η αποκρυβείσα φορολογική ύλη δεν ανέρχεται σε ιδιαίτερα υψηλό ποσό, είναι πανθομολογουμένως εξαιρετικά δυσχερείς, ίσως και ανεπανόρθωτες, για την οικονομική ζωή του φορολογούμενου, αντιβαίνουσες απόλυτα στην αρχή της αναλογικότητας.

Συμπερασματικά λοιπόν οι βασικότερες «ενστάσεις» μας ως προς την θεώρηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ως βασικού αδικήματος του ξεπλύματος έγκεινται αφενός στο ότι οι εξοικονομηθείσες δαπάνες δεν μπορούν να αποτελέσουν περιουσία προερχόμενη από εγκληματική δραστηριότητα, αλλά ακόμη και αν τούτο συνέβαινε, το τυχόν κατατεθειμένο σε τραπεζικό λογαριασμό «βρώμικο» χρηματικό ποσό δεν μπορεί να εντοπιστεί και να συγκεκριμενοποιηθεί, και αφετέρου στο ότι ο χρόνος τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής είναι για την μεν τελούμενη δια παραλείψεως υποβολής δήλωσης, μορφή, η άπρακτη παρέλευση της εκ του νόμου τασσόμενης προθεσμίας, για την δε υποβολή ανακριβούς δήλωσης ο χρόνος υποβολής της²⁷⁷. Έτσι, για τυχόν στοιχειοθέτηση του ξεπλύματος με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή στο εισόδημα, μπορούμε να κάνουμε λόγο μόνο μετά το πέρας των ως άνω χρονικών σημείων, και φυσικά μετά τον προσδιορισμό και καταλογισμό του μη αποδοθέντος φόρου, ο οποίος και θα μπορούσε να αποτελεί περιουσιακό όφελος του δράστη. Τα χρηματικά λοιπόν ποσά, τα οποία δεν περιλαμβάνονται στην οικεία φορολογική δήλωση δεν είναι κατά τον χρόνο απόκτησής τους προϊόντα εγκλήματος και δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να αποτελέσουν αντικείμενο ξεπλύματος. Είτε πρόκειται περί σύννομης, είτε περί ανακριβούς ή ακόμη και περί παράλειψης υποβολής δήλωσης, η υποχρέωση απόδοσης των οικείων ποσών ιδρύεται σε μεταγενέστερο και

²⁷⁶ Οράτε σχετικά άρθρο 48 παρ. 5 ν. 3691/2008

²⁷⁷ Γ. Δημήτριντας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, σελ. 52

απομακρυσμένο χρόνο από την απόκτησή τους και επομένως δεν μπορεί να γίνει λόγος περί πρότερης, άμεσα και αιτιακά συναρτώμενης πράξης, από την οποία παράγεται περιουσία, δεκτική νομιμοποίησης²⁷⁸.

Γ. Νομιμοποίηση εσόδων και φοροδιαφυγή στον ΦΠΑ(και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους

Τα ως άνω δεκτά γενόμενα σχετικά με τις λοιπές μορφές φοροδιαφυγής (στο εισόδημα και στον φόρο πλοίων), δεν μπορούν να γίνουν με την ίδια ευκολία αποδεκτά και στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους. Αντίθετα φαίνεται κατ' αρχήν ότι στην συγκεκριμένη περίπτωση, η περιουσία του δράστη μπορεί να αποτελέσει υλικό αντικείμενο ξεπλύματος. Προκειμένου να καταλήξουμε όμως σε ένα βάσιμο συμπέρασμα, αξίζει να υπομνησθούν οι βασικότεροι τρόποι τέλεσης του εδώ συζητούμενου αδικήματος. Ειδικότερα, εν προκειμένω, η αξιόποινη συμπεριφορά του δράστη συνίσταται κατ' αρχάς στο ότι αυτός εισπράττει από τρίτα πρόσωπα ένα συγκεκριμένο ποσό φόρου, προκειμένου, όπως υποχρεούται, να το αποδώσει στην συνέχεια στο Δημόσιο, και κατά παράβαση της εν λόγω υποχρέωσης, αυτός το ενσωματώνει οριστικά στην περιουσία του και επομένως το ιδιοποιείται. Επιπλέον, ο έτερος (και συνηθέστερος στην πράξη) τρόπος τέλεσης του αδικήματος συνίσταται σε λήψη επιστροφής φόρου, με εξαπάτηση της Φορολογικής Αρχής, χωρίς βέβαια να υφίσταται αντίστοιχο δικαίωμα επιστροφής.

Αρχικά ως προς τον πρώτο τρόπο τέλεσης, ας θέσουμε το εξής εύστοχο παράδειγμα, για να διευκολύνουμε τις διαπιστώσεις μας²⁷⁹ : Ένας έμπορος, εισπράττει ένα συγκεκριμένο ποσό από πώληση εμπορευμάτων καθώς και το αναλογούν ποσό του ΦΠΑ, το οποίο και καταβάλλεται από τον αγοραστή στον τραπεζικό του λογαριασμό. Εν συνεχεία δε παραλείπει να αναφέρει την εν λόγω συναλλαγή στην δήλωση ΦΠΑ, και ως εκ τούτου να καταβάλει το αναλογούν ποσό του ΦΠΑ στο Δημόσιο, ως οφείλει. Έπειτα όμως,

²⁷⁸ Ι. Τσακάλης, «Νομιμοποίηση εσόδων» από την τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, σε ΤιμΤομ Χ. Αργυρόπουλου, σελ. 1083 κέ

²⁷⁹ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

καταβάλλει το ποσό του ΦΠΑ που εισέπραξε από αυτήν την συναλλαγή σε κάποιον προμηθευτή του, ώστε να εξοφλήσει το τίμημα των εμπορευμάτων που ο ίδιος αγόρασε. Με το ως άνω εκτιθέν παράδειγμά μας, καθίσταται σαφές, ότι το ποσό που αντιστοιχούσε στον ήδη εισπραχθέντα ΦΠΑ, έλαβε χώρα στο πλαίσιο μιας νόμιμης συναλλαγής, ώστε η περιουσία του δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να έχει εγκληματική προέλευση. Η περαιτέρω μη απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο, αποτελεί βέβαια κατά κάποιο τρόπο «περιουσιακό όφελος» για τον δράστη, καθ' ο μέτρο εξοικονομήθηκε μια δαπάνη, την οποία υποχρεούνταν να εκπληρώσει. Το ζήτημα όμως εντοπίζεται στο εάν το εν λόγω «όφελος» εμπίπτει στην έννοια της περιουσίας του άρθρου 2 παρ. 2 στοιχ. δ' ν.3691/2008, αφού όπως προαναφέραμε, η περιουσία, συμπεριλαμβανομένων και των εσόδων, θα πρέπει να προέρχεται από εγκληματική δραστηριότητα. Το όφελος όμως, ο πλουτισμός δηλαδή του φοροφυγά, δεν συνιστά περιουσία, πολλώ δε μάλλον, προερχόμενη από το έγκλημα της φοροδιαφυγής. Το οποιοδήποτε «όφελος» προήλθε από μια νόμιμη συναλλαγή, ενώ η περαιτέρω διακίνηση στους προμηθευτές (του ανωτέρω παραδείγματος), δεν μπορεί να νοηθεί ως ξέπλυμα. Ακόμη όμως περισσότερο, όπως συνήθως συμβαίνει στην πράξη, ο έμπορος του παραδείγματός μας, έχει αποδώσει το ποσό που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ στον προμηθευτή του, πριν ακόμη υποβάλει φορολογική δήλωση και δεν αποδώσει το οφειλόμενο ποσό στο Δημόσιο, πριν δηλαδή καν τελέσει το αδίκημα της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ. Σε αυτήν λοιπόν την περίπτωση, η διακίνηση του οιοδήποτε οφέλους, της οιασδήποτε περιουσίας του δράστη, έχει συντελεσθεί πριν την τέλεση του βασικού αδικήματος, επομένως δεν μπορεί καν να γίνει λόγος για περιουσία δεκτική νομιμοποίησης²⁸⁰.

Ως προς την έτερο και συνηθέστερο στην πράξη τρόπο τέλεσης της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, αυτόν της λήψης επιστροφής φόρου με παραπλάνηση της αρχής και χωρίς σχετικό δικαίωμα, δεν ισχύουν τα ως άνω εκτιθέμενα. Ο δράστης εν προκειμένω με την λήψη του εν λόγω ποσού φόρου, επαυξάνει σαφέστατα το ενεργητικό της περιουσίας του, λαμβάνοντας σχετικό

²⁸⁰ Αντίθετα ο Ν. Χατζηνικολάου, ό.π., σελ. 796 κ. έ ο οποίος θεωρεί ότι δεκτική νομιμοποίησης είναι η περιουσία του δράστη, κατά το τμήμα αυτής που αντιστοιχεί σε φόρο που καίτοι εισέπραξε, εντούτοις δεν απέδωσε και εκεί έγκειται ακριβώς το περιουσιακό όφελος αυτού. Αντίθετη είναι και η άποψη της νομολογίας 20-/2015 ΔιατΕισΠλΑθ , ΣυμβΠλημΑθ 298/2017, ΣυμβΠλημΡεθ 59/2015, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

«περιουσιακό όφελος», με παραπλάνηση της φορολογικής αρχής. Η περιουσία του λοιπόν επαυξάνεται από την τέλεση της φοροδιαφυγής με τον εδώ συζητούμενο τρόπο²⁸¹.

Δ. Νομιμοποίηση εσόδων και έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων

Όσον δε αφορά στο αδίκημα της έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως βασικού του ξεπλύματος, διατυπώθηκε η θέση²⁸² ότι η προερχόμενη περιουσία έγκειται στο ποσό του ΦΠΑ (επί παραδείγματι) που πράγματι αποκόμισε ο δράστης, με την αναληθή εξίσωση εκροών και εισροών της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του, ώστε να αποφύγει την απόδοση ΦΠΑ. Σύμφωνα όμως με την ορθότερη άποψη²⁸³, η ανωτέρω περίπτωση μπορεί να καταφαθεί μόνο στις εξής περιπτώσεις: αφενός όταν ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου διόγκωσε με αυτόν τον τρόπο τον ΦΠΑ εκροών (ήτοι τον ΦΠΑ που δήθεν κατέβαλε), ώστε με παραπλάνηση της φορολογικής αρχής, να λάβει επιστροφή του ΦΠΑ, και αφετέρου, όταν ο εκδότης λαμβάνει αμοιβή για την έκδοσή τους από τον ωφελούμενο λήπτη, ο οποίος εν συνεχεία θα το χρησιμοποιήσει, εντάσσοντάς το στις οικείες φορολογικές δηλώσεις ΦΠΑ και συνυπολογίζοντάς το στον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσής του. Στην τελευταία αυτή δε περίπτωση αντικείμενο νομιμοποίησης είναι η ίδια η αμοιβή του δράστη (εκδότη), και όχι το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε στο Δημόσιο, αφού με την έκδοση του εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο εκδότης δεν αποκομίζει κάποιο (φορολογικό) περιουσιακό όφελος, αλλά επιβαρύνεται με την απόδοση πρόσθετου φόρου, το οποίο βέβαια συνήθως βέβαια δεν αποδίδει, εάν π.χ. πρόκειται για ανύπαρκτη ή ανενεργό επιχείρηση.

Ε. Καταληκτικές παρατηρήσεις

Οι παραπάνω αναλύσεις μάς επιτρέπουν να οδηγηθούμε σε ένα ασφαλές συμπέρασμα, ως προς το μείζον ζήτημα που τίθεται στην παρούσα προβληματική, και δεν είναι άλλο

²⁸¹ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π, Ι. Τσακάλης, ό.π

²⁸² Ν. Χατζηνικολάου, ό.π

²⁸³ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π, Ι. Τσακάλης, ό.π

από το εάν τελικά η περιουσία του δράστη, που προκύπτει από τα αδικήματα της φοροδιαφυγής είναι δεκτική νομιμοποίησης. Ανωτέρω λοιπόν αποτυπώσαμε τον ορισμό που δίδεται στην έννοια της περιουσίας, κατ' άρθρον 4 παρ. 1 ν. 3691/2008. Η περιουσία υπό την αποδιδόμενη στον νόμο έννοια, καθώς και τα έσοδα ως είδος αυτής, κατά την ρητή διατύπωση του νόμου, θα πρέπει να προέρχονται από το βασικό αδίκημα. Στις περισσότερες περιπτώσεις όμως της φοροδιαφυγής, η ανακύπτουσα περιουσία δεν μπορεί να αποτελέσει υλικό αντικείμενο του ξεπλύματος. Και τούτο διότι ούτε κάποια περιουσιακή ωφέλεια του δράστη δύναται να υπάρξει αλλά κυρίως ακόμα και αν αυτή μπορούσε να υπαχθεί στην έννοια της «περιουσίας», δεν παράγεται άμεσα και αιτιακά από χρονικά προγενέστερη πράξη (αυτή της φοροδιαφυγής) για τους λόγους που ανωτέρω αναπτύχθηκαν. Οι μοναδικές περιπτώσεις που τούτο μπορεί να συμβεί είναι αυτές της λήψης επιστροφής ΦΠΑ (ή άλλου παρακρατούμενου ή επιρριπτόμενου φόρου), και της αμοιβής που δίδεται από τον λήπτη στον εκδότη, για έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου. Οι δε λοιπές που όπως διαφάνηκε εξομοιώνουν την εξοικονόμηση δαπανών με την απόκτηση περιουσίας μέσω εγκληματικής δραστηριότητας, παραβιάζουν, κατά την ορθή άποψη του Γ. Τριανταφύλλου²⁸⁴, ευθέως την απαγόρευση αναλογικής εφαρμογής ποινικών διατάξεων σε βάρος του κατηγορουμένου.

ΣΤ. Η πράξη της νομιμοποίησης εσόδων με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή

Ένα έτερο ζήτημα που έχει απασχολήσει την θεωρία²⁸⁵ ως προς την συζητούμενη προβληματική, είναι αυτό της ελλείψεως πράξης νομιμοποίησης με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή. Ειδικότερα, από μεγάλο μέρος της θεωρίας²⁸⁶, έχει ασκηθεί δριμεία

²⁸⁴ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

²⁸⁵ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

²⁸⁶ Ν. Ανδρουλάκης ΠοινΧρ ΝΒ'/289 ,Γ. Δημήτραινας, Νομιμοποίηση εσόδων : Θέσεις της νομολογίας σε ειδικότερα ζητήματα εφαρμογής του ν. 2331/1995(με αφορμή το Βούλευμα ΣυμβΕφΛαρ 50/2004) ΠοινΔικ. 2004, σελ. 588, Στ. Παύλου Ο νόμος 3691/2008 για την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδοτήσεως της τρομοκρατίας, ΠοινΧρ 2008 σελ. 923, Στ. Παύλου, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. Από τον ν. 2331/1995 στον ν.3424/2005: Η εξέλιξη και γιγάντωση μιας δογματικής και κυρωτικής εκτροπής, ΠοινΧρ 2006, σελ. 342, Π. Τσιρίδης, σελ. 68 κ. έ, Γ. Δημήτραινας, Ο δράστης του εγκλήματος της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007, σελ. 149κ. έ = ΠοινΧρ 2007 σελ. 392, Χ. Αργυρόπουλος, «Η δίκαιη ποινή ως πολιτισμικό κεκτημένο», σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου

κριτική για την δυνατότητα στοιχειοθέτησης του λεγόμενου «αυτοξεπλύματος», δηλαδή για την δυνατότητα να υπέχει ποινική ευθύνη ο δράστης του βασικού εγκλήματος και για την πράξη του ξεπλύματος²⁸⁷. Και φυσικά ο συγκεκριμένος προβληματισμός ισχύει και για την περίπτωση που βασικό αδίκημα είναι τα εγκλήματα της φοροδιαφυγής, καθ' ο μέτρο καθίσταται δυνατή η ποινική ευθύνη του προσώπου για «αυτοξέπλυμα», δηλαδή για ξέπλυμα ποσού φόρου που εξοικονόμησε.

Πιο συγκεκριμένα, οι τρόποι τέλεσης του αδικήματος της νομιμοποίησης εσόδων, αποτυπώνονται στην διάταξη του άρθρου 2 παρ. 2 ν. 3691/2008²⁸⁸. Όλοι οι τρόποι τέλεσης όμως προϋποθέτουν «ένα κάτι»²⁸⁹, ένα περιουσιακό στοιχείο επί του οποίου να εκδηλώνονται. Ως προς τις περισσότερες μορφές των αδικημάτων της φοροδιαφυγής όμως, δεν μπορεί να διαπιστωθεί αυτό το «κάτι», δεν μπορούμε δηλαδή να κάνουμε λόγο για απόκρυψη ή αποδοχή, επί παραδείγματι, δαπανών που εξοικονομήθηκαν! Τέτοια θεώρηση θα αποτελούσε παραβίαση του θεμελιώδους δόγματος «nullum crimen nulla poena sine lege certa».

Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007 σελ. 34, Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου, «Το έγκλημα της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων, μετά τον ν. 3424/2005», σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007, σελ. 167, Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου, Το έγκλημα της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες πράξεις-Προβλήματα από τη μέχρι σήμερα εφαρμογή του ν. 2331/1995, ΠοινΔικ 2002, σελ. 288, Ν. Χατζηνικολάου, ό.π, σελ. 806 κ. έ, Του Ιδίου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΘες 51/2000, Υπερ. 2000, σελ. 1037, Σ. Χουρσόγλου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΑθ 2593/2006, ΝοΒ 2006, σελ. 1566. Τούτο δέχτηκε σε αρκετές περιπτώσεις και η νομολογία (των προηγούμενων ετών κυρίως) : ΣυμβΑΠ 721/2004, ΠοινΧρ ΝΕ'/253, ΣυμβΑΠ 421/2004, ΠοινΧρ ΝΕ'/134, ΣυμβΑΠ 372/2002, ΠοινΧρ ΝΓ'/208

²⁸⁷ Το λεγόμενο «αυτοξέπλυμα» διατυπώνεται πλέον ρητά στην διάταξη του άρθρου 45 παρ. 1 στοιχ. ε' του ν. 3691/2008

²⁸⁸ **α)** Η μετατροπή ή η μεταβίβαση περιουσίας εν γνώσει του γεγονότος ότι προέρχεται από εγκληματικές δραστηριότητες ή από πράξη συμμετοχής σε τέτοιες δραστηριότητες, με σκοπό την απόκρυψη ή τη συγκάλυψη της παράνομης προέλευσής της ή την παροχή συνδρομής σε οποιονδήποτε εμπλέκεται στις δραστηριότητες αυτές, προκειμένου να αποφύγει τις έννομες συνέπειες των πράξεών του. **β)** Η απόκρυψη ή η συγκάλυψη της αλήθειας με οποιοδήποτε μέσο ή τρόπο, όσον αφορά στη φύση, προέλευση, διάθεση, διακίνηση ή χρήση περιουσίας ή στον τόπο όπου αυτή αποκτήθηκε ή ευρίσκεται ή την κυριότητα επί περιουσίας ή σχετικών με αυτή δικαιωμάτων, εν γνώσει του γεγονότος ότι η περιουσία αυτή προέρχεται από εγκληματικές δραστηριότητες ή από πράξη συμμετοχής σε τέτοιες δραστηριότητες. **γ)** Η απόκτηση, κατοχή, διαχείριση ή χρήση περιουσίας, εν γνώσει κατά το χρόνο της κτήσης ή της διαχείρισης, του γεγονότος ότι η περιουσία προέρχεται από εγκληματικές δραστηριότητες ή από πράξη συμμετοχής σε τέτοιες δραστηριότητες. **δ)** Η χρησιμοποίηση του χρηματοπιστωτικού τομέα με την τοποθέτηση σε αυτόν ή τη διακίνηση μέσω αυτού εσόδων που προέρχονται από εγκληματικές δραστηριότητες, με σκοπό να προσδοθεί νομιμοφάνεια στα εν λόγω έσοδα. **ε)** Η σύσταση οργάνωσης ή ομάδας δύο τουλάχιστον ατόμων για τη διάπραξη μιας ή περισσότερων από τις πράξεις που αναφέρονται στα παραπάνω στοιχεία α' έως δ' και η συμμετοχή σε τέτοια οργάνωση ή ομάδα.

Περαιτέρω δε προκειμένου να διαπιστωθεί η τέλεση του ξεπλύματος, θα πρέπει να εντοπιστούν και να οριστούν κατά τα ειδικότερα στοιχεία αυτών οι διακριτές ενέργειες στις οποίες προέβη ο δράστης της φοροδιαφυγής, ώστε να επιτύχει την απόκρυψη ή συγκάλυψη της αλήθειας, σχετικά με την προέλευση και χρήση, μεταξύ άλλων, της περιουσίας και τον τρόπο ή ακόμη και τόπο που αυτή αποκτήθηκε. Επιπλέον μάλιστα, θα πρέπει να εξειδικευτούν επακριβώς και τα περιουσιακά στοιχεία με τα οποία αναμείχθηκε το ποσό της φοροδιαφυγής που φέρεται να αποτελεί προϊόν ξεπλύματος²⁹⁰.

Τα αυτά δε ισχύουν και στην περίπτωση που το αδίκημα φέρεται να συντελείται με χρησιμοποίηση του χρηματοπιστωτικού τομέα. Ο όρος «χρησιμοποίηση» απαιτεί είτε την τοποθέτηση, την πρώτη δηλαδή είσοδο περιουσιακών στοιχείων σε αυτόν, είτε την διακίνηση των εσόδων του δράστη, ήτοι την παραπέρα διάθεση και κυκλοφορία αυτών. Και πάλι όμως δεν αρκεί μόνη η τοποθέτηση ή η διακίνηση των εσόδων του δράστη, αφού ρητά απαιτείται ο υπερχειλής σκοπός του δράστη να προσδώσει νομιμοφάνεια στα εν λόγω έσοδα. Όσον λοιπόν αφορά στα αδικήματα της φοροδιαφυγής, σε συνδυασμό με την πρόβλεψη του άρθρου 45 παρ. 1 στοιχ. ε' του ν. 3691/2008, που αναφέρει ότι είναι δυνατή η ποινική ευθύνη του δράστη για το βασικό έγκλημα και για το αδίκημα του ξεπλύματος, τούτο μπορεί να τύχει εφαρμογής, μόνο στην περίπτωση της λήψης επιστροφής ποσού φόρου. Και εξηγούμεστε, αρχικά, το άρθρο 45 παρ.1 στοιχ. ε' ρητά ορίζει ως προϋπόθεση για την στοιχειοθέτηση του «αυτοξεπλύματος» την ετερότητα των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης βασικού αδικήματος και ξεπλύματος. Η αληθής έννοια όμως της εν λόγω διατύπωσης, συνίσταται στην ετερότητα των πράξεων που πληρούν την αντικειμενική υπόσταση των δύο εγκλημάτων²⁹¹. Επομένως, στην περίπτωση της λήψης επιστροφής φόρου, πρόκειται πράγματι για δύο πράξεις, αφού η μεν πρώτη πράξη συνίσταται στην παραπλάνηση της φορολογικής αρχής και είσπραξης, χωρίς σχετικό δικαίωμα, επιστραφέντος ποσού φόρου, και η δεύτερη σε διακίνηση του ποσού με την χρησιμοποίηση του τραπεζικού συστήματος.

²⁸⁹Γ. Τριανταφύλλου, ό.π

²⁹⁰ Οράτε σχετικά ΣυμβΠλημΑθ 4336/2017, ΠοινΔικ 2017, σελ. 953, με παρατηρήσεις Στ. Παπαγεωργίου-Γονατά

Πέραν τούτου όμως και υπό το πρίσμα μιας γενικότερης θεώρησης, σε καμία περίπτωση δεν μπορούμε να δεχτούμε ότι μόνη η τοποθέτηση (από τον δράστη ή τρίτους) και η παραμονή των (νόμιμων) εσόδων στο τραπεζικό σύστημα ή η περαιτέρω διακίνησή τους σε λογαριασμούς του δράστη ή τρίτων, μπορεί αφενός να στοιχειοθετήσει τον υπερχειλή σκοπό της πρόσδοσης νομιμοφάνειας, και ως εκ τούτου ότι η συμπεριφορά του, πέρα από την ειδική υπόσταση της φοροδιαφυγής, μπορεί να πληροί την αντικειμενική υπόσταση του ξεπλύματος²⁹², όπως παγίως (με ελάχιστες εξαιρέσεις) δέχεται η νομολογία των δικαστηρίων, τόσο κατά το προΐσχον όσο και κατά το ισχύν δίκαιο. Η προσφορότητα πρόσδοσης νομιμοφάνειας στα εγκληματικά έσοδα, και ο αντίστοιχος σκοπός του δράστη θα συντρέχουν, ως επί το πλείστον όταν τα χρήματα κατατίθενται από το δράστη του βασικού εγκλήματος σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτου προσώπου ή στην περίπτωση που κατατίθενται στον λογαριασμό του ιδίου του δράστη, και εν συνεχεία αυτός προβαίνει σε διαδοχικές συναλλαγές, μεταβιβάσεις και μεταφορές σε άλλα τραπεζικά ιδρύματα²⁹³. Και τούτο όσον αφορά στα αδικήματα της φοροδιαφυγής, μπορεί να συντρέχει μόνο για χρηματικά ποσά φόρων που ο δράστης έχει εισπράξει παράνομα, μετά από παραπλάνηση της φορολογικής αρχής, ή για ποσά που αντιστοιχούν σε αμοιβή για έκδοση εικονικών τιμολογίων, ώστε να επωφεληθεί ο λήπτης αυτών.

²⁹¹ Γ. Τριανταφύλλου, ό.π., Γ. Δημήτριάδης, ό.π., σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007, σελ. 149

²⁹² Στην αιτιολογική έκθεση του ν. 3691/2008 και συγκεκριμένα όσον αφορά στο άρθρο 2 αυτού, που αναφέρεται στους τρόπους τέλεσης του εγκλήματος, συναντούμε, ενδεικτικά, τα εξής παράδοξα: αφενός ως προς την τοποθέτηση, επεξηγείται ότι «η περαιτέρω μετατροπή θεωρείται αυτονόητη», ενώ ως προς την διακίνηση ότι «τα προκύψαντα έσοδα στην πλειοψηφία των περιπτώσεων διακινούνται και συνεπώς νομιμοποιούνται .. ενώ η διακίνηση των εσόδων είναι εύκολη». Η αιτιολογική έκθεση με αυτές τις παρατηρήσεις θέτει ένα «μαχητό τεκμήριο» ότι η τοποθέτηση εγκληματικών εσόδων στο τραπεζικό σύστημα, οδηγεί αυτόματα σε νομιμοποίηση, ενώ ομοίως ότι πάντοτε θα συντρέχει ο σκοπός πρόσδοσης νομιμοφάνειας στην συμπεριφορά του δράστη!!, από την νομολογία οράτε ενδεικτικά ΑΠ 235/2013, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ»

²⁹³ Ν. Ανδρουλάκης, Η ποινική δογματική και η απήχησή της στην πράξη 50 χρόνια μετά, ΠοινΧρ ΝΒ'/289, Π. Τσιρίδης, ό.π., σελ. 65, Α. Διονυσοπούλου, «Κακουργήματα στον ν. 2331/1995: Μοναδική επιλογή για τον νομοθέτη;» σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007, σελ. 436, Ν. Χατζηνικολάου, ό.π., σελ. 815, Θ. Κονταξής, Η απλή τραπεζική κατάθεση ως νομιμοποίηση χρημάτων («ξέπλυμα»), ΠοινΔικ 2014, σελ. 617, Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου, Το έγκλημα της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες πράξεις-Προβλήματα από τη μέχρι σήμερα εφαρμογή του ν. 2331/1995, ΠοινΔικ 2002, σελ. 288, ορθώς έκαναν δεκτή την ανωτέρω παραδοχή η ΑΠ 1278/2016, ΠοινΔικ 2017 σελ. 950, ΑΠ 1278/2016, ΤΝΠ «ΝΟΜΟΣ», ΤριμΕφΚακ 1825/2013, ΠοινΔικ 2013, σελ. 888, ΣυμβΠλημΑθ 2593/2006, ΠοινΧρ ΝΖ' /79, Ν. Χατζηνικολάου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΘες 51/2000, Υπερ. 2000, σελ. 1037, Σ. Χουρσόγλου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΑθ 2593/2006, ΝοΒ 2006, σελ. 1566, αντίθετα ο Π. Νικολούδης, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 2 ν.2331/1995) με αφορμή την πρόσφατη νομολογία, ΠοινΔικ 2000, σελ. 1133, ο

Συμπερασματικά λοιπόν, η διαχρονική και συνειδητή επιλογή του νομοθέτη να εντάσσει τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, ως βασικά εγκλήματα του ξεπλύματος, θα πρέπει ενόψει των δογματικών και δικαιοπολιτικών παραδόξων που δημιουργεί, αλλά και της γενικότητας της ρύθμισης, να περιοριστεί μόνο σε περιπτώσεις που πράγματι μπορούν βάσιμα να υπαχθούν στις προϋποθέσεις του νόμου περί ξεπλύματος. Η δυνατότητα στοιχειοθέτησης του εγκλήματος της νομιμοποίησης εσόδων, με βασικό αδίκημα την φοροδιαφυγή, μπορεί να λάβει χώρα, όπως ανωτέρω καταδείχτηκε, μόνο σε περιπτώσεις αφενός παράνομης λήψης επιστροφής φόρου, μετά από παραπλάνηση της φορολογικής αρχής και αφετέρου αμοιβής για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η επιπολαιότητα με την οποία αντιμετωπίζεται η ένταξη των αδικημάτων φοροδιαφυγής στον κατάλογο των βασικών αδικημάτων²⁹⁴ του νόμου περί ξεπλύματος φαίνεται να αντανakλά την γενικότερη αδυναμία της φορολογικής διοίκησης να συλλάβει και να καταστείλει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε αυτή λειτουργεί πλέον «συμβολικά», προς εξυπηρέτηση της αποτελεσματικότερης καταστολής και αυστηρότερης τιμώρησης των δραστών φοροδιαφυγής. Τούτη η παραδοχή όμως είναι ένα ακόμη αυθαίρετο και παρακινδυνευμένο κριτήριο για τον χώρο του ποινικού δικαίου! Υφίσταται έτσι αναντίρρητη ανάγκη, ο νομοθέτης να προχωρήσει σε μια λογικοσυστημική ερμηνευτική προσέγγιση των (βασικών) εγκλημάτων, υπό το πρίσμα της θεμελιώδους αρχής της αναλογίας αδικού και ποινής²⁹⁵. Κλείνοντας λοιπόν το παρόν κεφάλαιο, αξίζει να αναφερθεί η εύστοχη κατά την διατύπωσή της παραδοχή του Θ. Κονταξή²⁹⁶ ότι «οι αγωνίες, τα άγχη, οι πολιτικές συγκυρίες, οι πολώσεις, οι αγκυλώσεις, οι ιδεοληψίες, οι συγκυριακές στοχεύσεις και οι κοντόφθαλμοι σκοποί μιας παγκοσμιοποιημένης δικαϊκής τάξης, δεν μεταφράζονται ούτε σε αξιόπιστα νομοθετήματα ούτε σε ανάλογες δικονομικές λύσεις!

οποίος θεωρεί ότι με μόνη την κατάθεση των εσόδων στο τραπεζικό σύστημα, είναι δυνατή η στοιχειοθέτηση του αδικήματος της νομιμοποίησης εσόδων,

²⁹⁴ Οράτε ενδεικτικά αιτιολογική έκθεση του άρθρου 77 ν. 3842/2010, κατά το ενδιαφέρον τμήμα αυτής : «Τα αδικήματα της φοροδιαφυγής που προβλέπονται στα άρθρα 17-19 ν. 2523/1997 θεωρούνται ότι εμπίπτουν στις διατάξεις για το ξεπλύμα βρώμικου χρήματος, προκειμένου μεν να τους αποδίδεται η ιδιαίτερη απαξία που αρμόζει στην παραβατική αυτή συμπεριφορά, δε να διασφαλίζεται ο πληρέστερος έλεγχος και η τιμωρία τους», www.hellenicparliament.gr

²⁹⁵ Ν. Χατζηνικολάου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΘες 51/2000, Υπερ. 2000, σελ. 1037

²⁹⁶ Η απλή τραπεζική κατάθεση ως νομιμοποίηση χρημάτων («ξέπλυμα»), ΠοινΔικ 2014, σελ. 617

ΕΠΙΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Μετά από μια προσπάθεια εντοπισμού και ανάλυσης των βασικότερων ζητημάτων που προκύπτουν από την θέσπιση και εφαρμογή στην πράξη, του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, διαφαίνεται ότι το παρόν αδίκημα, έχει διαχρονικά απασχολήσει τόσο την επιστήμη, όσο και την πράξη. Από την ισχύ του ν. 1591/1986²⁹⁷ μέχρι και σήμερα η επιστήμη βρίσκεται σε μια αδιάκοπη προσπάθεια να εντοπίσει τις δογματικές παραδοξότητες που ανακύπτουν από την καθιέρωση του αξιόποινου χαρακτήρα των αδικημάτων της φοροδιαφυγής, και να υποδείξει τόσο στον νομοθέτη, όσο και στον εφαρμοστή του δικαίου την ορθή αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Διαχρονικά δε η θεωρία έχει ασκήσει δριμυία κριτική στις επιλογές του νομοθέτη, σε ειδικότερα ζητήματα που είχαν ανακύψει, όπως ο «πλασματικός» χρόνος τέλεσης των αδικημάτων, ο χρόνος παραγραφής, η τυποποίηση των αδικημάτων φοροδιαφυγής ως διαρκών²⁹⁸ αλλά και ως προς τις τυποποιούμενες ειδικότερες δικονομικές ρυθμίσεις. Έτι περισσότερο, την επιστήμη είχε απασχολήσει το ζήτημα της στενής εξάρτησης της ποινικής διαδικασίας από την διοικητική, ως προς την αυτή παράβαση²⁹⁹, και συνακόλουθα της σταδιακής απεξάρτησης με νεώτερους νόμους.

Σήμερα βέβαια, υπό την ισχύ πλέον του ν. 4337/2015, ο νομοθέτης έχει κατορθώσει να περιορίσει τις επικίνδυνες στρεβλώσεις του παρελθόντος, συγκεντρώνοντας σε ένα ενιαίο νομοθέτημα τις προβλεπόμενες (ποινικές και διοικητικές) κυρώσεις για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, προσπαθώντας να επιτύχει την συστηματική ενότητα των νομοθετημάτων και την ορθή εφαρμογή τους. Για ακόμη μια φορά όμως, και παρά την βελτιωμένη εικόνα που παρουσιάζει, σε σχέση με το παρελθόν, δεν κατάφερε να εξαλείψει το σύνολο των δικαιοπολιτικών και ερμηνευτικών προβλημάτων που ανακύπτουν από την εφαρμογή των αδικημάτων της φοροδιαφυγής, όπως ανωτέρω αναλύθηκαν.

²⁹⁷ Δεν πρέπει βέβαια να λησμονείται ότι το αδίκημα της φοροδιαφυγής τυποποιείτο ήδη με τον ν. 1839/1951, ώστε μετά από σωρεία τροποποιήσεων, φτάσαμε σήμερα στην τυποποίηση του αδικήματος στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 8 ν. 4337/2015

²⁹⁸ Με τον νόμο 3943/2011

Τα δε δογματικά προβλήματα που ανακύπτουν από την νομοθετική κατάστρωση των αδικημάτων της φοροδιαφυγής, και συγκεκριμένα της εδώ συζητούμενης μορφής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, διογκώνονται έτι περισσότερο από την επιπόλαιη και πολλές φορές αδικαιολόγητη αντιμετώπισή τους από την νομολογία των δικαστηρίων της χώρας. Τούτη η αντιμετώπιση φαίνεται να πηγάζει αφενός από την απροθυμία του εφαρμοστή του δικαίου να ενσχύσει στα αναφυόμενα ζητήματα και να τα επιλύσει προς την ορθή δικαιοπολιτική κατεύθυνση και αφετέρου από την έκταση που έχει λάβει σήμερα το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, ώστε εμφορείται από την ανάγκη να επιρρίψει (ποινική) ευθύνη προς αποφυγή μελλοντικών παραβατικών συμπεριφορών. Δυστυχώς όμως, η υπερφόρτωση των δικαστηρίων της ουσίας με φορολογικά αδικήματα, η εκδίκαση των οποίων, όταν προσλαμβάνουν κακουργηματικό χαρακτήρα, ανατίθεται σε Μονομελή Εφετεία (Κακουργημάτων), φαίνεται να δικαιολογεί εν μέρει την στάση των δικαστικών οργάνων. Και τούτο διότι ένας και μόνο δικαστής καλείται να αποφανθεί επί εξαιρετικά σοβαρών, και στις περισσότερες των περιπτώσεων, ιδιαίτερα περίπλοκων αναφυόμενων ζητημάτων.

Η μη ορθή (καθ' ολοκληρίαν) αντιμετώπιση των αδικημάτων φοροδιαφυγής, λοιπόν, τόσο από την πλευρά του νομοθέτη, όσο και του εφαρμοστή του δικαίου, επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό και την σχέση των φορολογικών αδικημάτων³⁰⁰ με έτερα αδικήματα, και συγκεκριμένα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο και της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, όπως ανωτέρω αναδείχθηκε. Στην πράξη μάλιστα, με ελάχιστες φωτεινές εξαιρέσεις, η νομολογία παραβλέπει ή ακόμα και επιτείνει την προσβολή θεμελιωδών αρχών του ποινικού δικαίου αλλά και των κανόνων της λογικής!

Συμπερασματικά λοιπόν, η οικονομική κρίση που βιώνει τα τελευταία έτη η χώρα μας, και η επικίνδυνη διάσταση που έχει προσλάβει το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, το οποίο και κατά γενική ομολογία αποτελεί το βασικότερο αίτιο απώλειας εσόδων από τα κρατικά ταμεία, οδηγούν σε μια διαρκή «εμμονή» σε άκριτη και άκρατη αποδοχή θεσμικών εκτροπών. Και τούτο διότι με την αυστηρότερη δυνατή ποινική αντιμετώπιση

²⁹⁹ Όπως καθιερωνόταν με τον ν. 2523/1997, υπό την αρχική μορφή του

³⁰⁰ Και πιο συγκεκριμένα του αδικήματος της φοροδιαφυγής στον ΦΠΑ και στους παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους, που μας απασχόλησε στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας

του φαινομένου, θεωρείται ότι θα επιτευχθεί η σύλληψη και πάταξη αυτού. Αυτό όμως που στην πραγματικότητα συμβαίνει, είναι η υπονόμηση του κράτους δικαίου, η έλλειψη εμπιστοσύνης των κοινωνιών σε αυτό, ώστε ενόψει και των διαρκών τροποποιήσεων των νομοθετημάτων, οι πολίτες εξακολουθούν και θα εξακολουθούν να φοροδιαφεύγουν. Εάν λοιπόν ο νομοθέτης, δεν προχωρήσει σε μια γενικότερη συνολική αναμόρφωση του συστήματος επιβολής (ποινικών και διοικητικών) κυρώσεων για τις φορολογικές παραβάσεις, τα δικαστήρια της χώρας θα πρέπει να σταθμίσουν την ανάγκη ποινικής καταστολής των φορολογικών αδικημάτων με την δογματική ορθότητα, τους κανόνες της λογικής και τις γενικές αρχές του ποινικού δικαίου, ώστε με τα κατάλληλα νομικά εργαλεία, να προσαρμοστούν στις παρούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες³⁰¹.

³⁰¹ Χ. Καραμπέλης, ό.π

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Γ. Αγαπητός, Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, ΔΦορΝ 1997, σελ. 1220
- Β. Αδάμπας, Παρατηρήσεις σε 357/2013, ΠοινΔικ 2013 σελ. 1094
- Η. Αναγνωστόπουλος, Ποινική φορολογική νομοθεσία-Χρόνια και πρόσφατα προβλήματα, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, e-Themis, 2^η Δημερίδα 12.-13.12.2015, 2016
- Η. Αναγνωστόπουλος, Το τέλος των δυαδικών κυρώσεων, ΠοινΧρ 2015, σελ. 623
- Η. Αναγνωστόπουλος, Ουσιαστικά και δικονομικά ζητήματα στο φορολογικό ποινικό δίκαιο, σε Ι. Φωτόπουλο (επιμ. εκδ.), Φορολογικές Κυρώσεις, 2002
- Ν. Ανδρουλάκης, Γύρω από την οικονομική εγκληματικότητα, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993
- Ν. Ανδρουλάκης, Η ποινική δογματική και η απήχισή της στην πράξη 50 χρόνια μετά, ΠοινΧρ ΝΒ' /289
- Χ. Αργυρόπουλος, «Η δίκαιη ποινή ως πολιτισμικό κεκτημένο», Ταυτολογία ή μετεξέλιξη; σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007
- Σ. Βλαχόπουλος, Η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων από τις αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, e-Themis, 2^η Δημερίδα 12.-13.12.2015, 2016
- Κ. Γιαννόπουλος, Η διάκριση του προσώπου το οποίο φέρει την «ευθύνη» έναντι του Δημοσίου για τη συλλογή, απόδοση και καταβολή του φόρου, από το πρόσωπο, το οποίο φέρει τελικά το «βάρος» του φόρου, ΔΕΕ 2003, σελ. 1148
- Στ. Παπαγεωργίου-Γονατάς, Παρατηρήσεις στην ΣυμβΠλημΑθ 4336/2017, ΠοινΔικ 2017, σελ. 953
- Δ. Δάη, Φοροδιαφυγή Φ.Π.Α. και εξωλογιστικός προσδιορισμός, ΔΦορΝ 2016, σελ. 1177
- Γ. Δημήτραινας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, 2011

Γ. Δημήτραινας, Ξέπλυμα βρώμικου χρήματος, 2002

Γ. Δημήτραινας, Η διεύρυνση (:) της έννοιας της βασικής εγκληματικής πράξης στο έγκλημα της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, ΠοινΧρ 2006, σελ. 351

Γ. Δημήτραινας, Νομιμοποίηση εσόδων : Θέσεις της νομολογίας σε ειδικότερα ζητήματα εφαρμογής του ν. 2331/1995(με αφορμή το Βούλευμα ΣυμβΕφΛαρ 50/2004) ΠοινΔικ. 2004, σελ. 588

Γ. Δημήτραινας, Ο δράστης του εγκλήματος της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007= ΠοινΧρ 2007 σελ. 392

Α. Διονυσοπούλου, «Κακουργήματα στον ν. 2331/1995: Μοναδική επιλογή για τον νομοθέτη;», Ταυτολογία ή μετεξέλιξη; σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007

Α. Διονυσοπούλου, Πότε ένα περιουσιακό στοιχείο προέρχεται από εγκληματική δραστηριότητα ; Συμβολή στον καθορισμό του κύκλου των πρόσφορων αντικειμένων της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα, ΠοινΧρ ΝΣΤ'361

Α. Εκκλησίαρχος, Παρατηρήσεις στην ΑΠ 357/2013, ΠοινΔικ 2014, σελ. 123

Δ. Ζιούβας, Τα φορολογικά αδικήματα σε Οικονομικά Εγκλήματα τομ. β', Εκδοτική Επιμέλεια Ν. Κουράκη, 2007

Ε. Καζαντζίδου, Ne bis in idem: Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις-Ευρωπαϊκή και εθνική εννοιολογική θεώρηση-Σχόλιο στη ΣτΕ (ολομ) 1741/2015, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού Δικαίου, e-Themis 2^η Δημερίδα 12.-13.12.2015, 2016

Μ. Καϊάφα- Γκμπάντι, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΘες 18/1988, Υπερ. 1998, σελ. 586

Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, Οι επιλογές του ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποιήσιμου των φορολογικών αδικημάτων : Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του Δημοσίου, ΠοινΔικ 2011, σελ. 1307

Χ. Καραμπέλης, Ζητήματα συρροής μεταξύ των αδικημάτων φοροδιαφυγής και του αδικήματος της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο. Όταν η απαγόρευση της διπλής

τιμώρησης για την ίδια πράξη έρχεται αντιμέτωπη με την ανάγκη για δογματική ορθότητα των δικαστικών αποφάσεων, ΠοινΔικ 2016, σελ. 875

Θ. Κονταξής, Η απλή τραπεζική κατάθεση ως νομιμοποίηση χρημάτων («ξέπλυμα»), ΠοινΔικ 2014, σελ. 617

Α. Λαχανάς/Ι. Παπαδημόπουλος, Η ετερότητα των αδικημάτων της φοροδιαφυγής και της φορουπερημερίας στο ΦΠΑ, ΠοινΔικ 2017, σελ. 125

Ι. Μανωλεδάκης, Φορολογική απάτη και κοινή απάτη, ΠοινΔικ 2005 σελ. 315

Ι. Μανωλεδάκης, Η τυποποίηση οικονομικών εγκλημάτων σε ειδικούς ποινικούς νόμους και η συρροή τους με αντίστοιχα εγκλήματα στον ποινικό κώδικα, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993

Ι. Μανωλεδάκης, Η ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής, Αρμ. 1989, σελ.626

Λ. Μαργαρίτης/Χ. Σατλάνης/Ι. Φαρσεδάκης, Διάλογος με την πρόσφατη ποινική νομολογία, ΠοινΔικ 2016, σελ. 111

Λ. Μαργαρίτης, Υπεξαίρεση (: άρθρα 375 ΠΚ και 1 παρ. 1 ν. 1608/1950) και ασφαλιστικές (εργοδοτικές και εργατικές) εισφορές (: άρθρο 1 ΑΝ 86/1967), ΠοινΔικ 2006, σελ. 68

Λ. Μαργαρίτη/Χ. Σατλάνη Η έννοια και το περιεχόμενο του δεδικασμένου στην νομολογία του ΕΔΔΑ, ΠοινΔικ 2014, σελ. 724

Ε. Ματσούκης, Ζητήματα Επικουρικότητας του αδικήματος της φοροδιαφυγής του άρθρου 54 παρ. 1 ν. 2065/1992, ΠοινΧρ ΜΣΤ'973

Μ. Μηλαπίδου, Παρατηρήσεις σε ΤριμΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 2012, σελ. 705

Ε. Μπακέλας, Ζητήματα συρροής στα αδικήματα φοροδιαφυγής, Εισήγηση σε επιμορφωτικό σεμινάριο ΕΣΔΙ, Εγκλήματα φοροδιαφυγής. Αντιμετώπιση των σχετικών προβλημάτων μετά τον ν. 4337/2015 και ζητήματα φορολογικού δικαίου, www.lawspot.gr

Π. Μπρακουμάντζος, Η ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων, ΠοινΔικ 2000 σελ. 1251

- X. Μυλωνόπουλος, Γενικό Μέρος Ποινικού Δικαίου, τομ. Ι
- X. Μυλωνόπουλος, Γενικό Μέρος Ποινικού Δικαίου, τομ. ΙΙ
- Οβ. Ναμίας, Η παθογένεια του φορολογικού ποινικού δικαίου στο παράδειγμα του φορολογικού εξωλογιστικού προσδιορισμού και του έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης, ΠοινΧρ 2017, σελ. 236
- Π. Νικολούδης, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (άρθρο 2 ν.2331/1995) με αφορμή την πρόσφατη νομολογία, ΠοινΔικ 2000, σελ. 1133
- Ι. Ντογιάκος, Ποινικό Φορολογικό Δίκαιο : Αποτελεί δίκαιο; , ΠοινΔικ 2003, σελ. 1194
- Π. Παναγιωτόπουλος, Η πραγμάτωση του Ουσιαστικού Ποινικού Δικαίου μέσω της Ποινικής Δίκης και ειδικότερα κατά την προδικασία, ΠοινΧρ 2017, σελ. 641
- Ι. Πανταζάτος, Η εννοιολογική επίδραση του φορολογικού δικαίου, επί του ποινικού δικαίου, ΔΦορΝ 2000, σελ. 324
- Π. Πανταζόπουλος, Η προσωπική ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα για τα εταιρικά φορολογικά χρέη πριν και μετά τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας- Ορισμένα ειδικότερα ζητήματα, Επίκαιρα Ζητήματα Φορολογικού , e- Themis, 2^η Δημερίδα 12.-13.12.2015, 2016
- Π. Πανταζόπουλος, Παρατηρήσεις σε 295/2007, ΠοινΔικ 2007, σελ. 963
- Ν. Παντελής, Το σκοτεινό πεδίο του φορολογικού ποινικού δικαίου, ΠοινΧρ 2016, σελ. 9
- Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικά Αδικήματα σε Ειδικοί Ποινικοί Νόμοι, επιμ. Στ. Παύλου και Θ. Σάμιου, 5^η ενημέρωση, 2016 τευχ. Ι,ΙΙ ΙΙΙ
- Θ. Παπακυριάκου, Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014
- Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο- Η ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη, 2005
- Π. Παπανδρέου, Διαγράμματα Ειδικών Ποινικών Νόμων, 2013

Στ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία προς το Δημόσιο (άρθρο 25 ν. 1882/1990) ,
ΠοινΧρ 2016, σελ. 3

Στ. Παύλου, Η αξιόποινη υπερημερία : Αληθινή προσβολή της περιουσίας ή
καταχρηστική ποινικοποίηση; , Επίκαιρα Ζητήματα Περιουσιακού Ποινικού Δικαίου,
Δικηγορικός Σύλλογος Πειραιά/ Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων/Ένωση Εισαγγελέων
Ελλάδος, 2011

Στ. Παύλου, (Προηγούμενη) «Εγκληματική Δραστηριότητα» : Ταυτολογία ή μετεξέλιξη;
σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη
Κοινωνία, 2007

Στ. Παύλου, Ο νόμος 3691/2008 για την πρόληψη και καταστολή της νομιμοποίησης
εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της τρομοκρατίας,
ΠοινΧρ 2008, σελ. 923

Στ. Παύλου, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες. Από τον ν.
2331/1995 στον ν.3424/2005: Η εξέλιξη και γιγάντωση μιας δογματικής και κυρωτικής
εκτροπής, ΠοινΧρ 2006, σελ. 342

Γ. Στεφανάκης, Φοροδιαφυγή και απάτη, ΠοινΧρ ΛΒ’/213,

Αικ. Συκιώτη, Τα φορολογικά εγκλήματα, 2010

Ε. Συμεωνίδου- Καστανίδου, Το έγκλημα της νομιμοποίησης παράνομων εσόδων μετά
το ν. 3424/2005: Ερμηνευτικές Προτάσεις, σε Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων, Ξέπλυμα
Βρώμικου Χρήματος. Καθαρή ή ελεύθερη Κοινωνία, 2007

Ε. Συμεωνίδου-Καστανίδου, Το έγκλημα της νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες
πράξεις-Προβλήματα από τη μέχρι σήμερα εφαρμογή του ν. 2331/1995, ΠοινΔικ 2002,
σελ. 288

Α. Τζαννετής, Η ταυτότητα της δικονομικής πράξης, 2010

Κ. Τριανταφυλλόπουλος, Τα αδικήματα των φορολογικών παραβάσεων και η
δικαστηριακή τους αντιμετώπιση, ΝοΒ 1988, σελ. 844

Γ. Τριανταφύλλου, «Ξέπλυμα» περιουσίας προερχόμενης από φοροδιαφυγή, ΠοινΧρ
2014, σελ. 721

Γ. Τριανταφύλλου, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες-Τα προσβαλλόμενα έννομα αγαθά και η συμβολή τους στην ερμηνεία του άρθρου 2 παρ. 1 ν. 2331/1995, σε ΤιμΤομ Ν. Ανδρουλάκη

Ι. Τσακάλης, «Νομιμοποίηση εσόδων» από την τέλεση εγκλημάτων φοροδιαφυγής, σε ΤιμΤομ Χ. Αργυρόπουλου,

Π. Τσιρίδης, Ο νέος νόμος για το ξέπλυμα χρήματος (ν. 3691/2008), 2009

Λ. Τσόγκας, Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, και ιδίως η άσκηση ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 ν. 2523/1997 εγκλήματα, με βάση και τις ρυθμίσεις του ν. 3943/2011, ΠοινΔικ 2011, σελ. 993

Λ. Τσόγκας, Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα με κύριο αδίκημα την φοροδιαφυγή και λαθρεμπορία και δικονομικά ζητήματα κατά την εφαρμογή του νόμου για τη νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα, Επίκαιρα Ζητήματα Περιουσιακού Ποινικού Δικαίου, Δικηγορικός Σύλλογος Πειραιά/ Ένωση Ελλήνων Ποινικολόγων/Ένωση Εισαγγελέων Ελλάδος, 2011

Ο. Τσόγκα, «Ne bis in idem» και εσωτερικό δυαδικό σύστημα κυρώσεων για την «αυτή» παράβαση : Μια σύνθετη προβληματική εν μέσω «διασταυρώσεων» της ΕΣΔΑ με τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της ΕΕ, ΠοινΧρ 2015, σελ. 625

Ο. Τσόγκα, Τα οικονομικά εγκλήματα κατά της δημοσιονομικής πολιτικής του κράτους και των υπεράκτιων φορέων, ιδίως της ΕΟΚ, Πρακτικά Δ' ΠανΣυνΕλλΕταιρΠοινΔικ, 1993

Κ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, 2014

Θ. Φορτσάκης/Κ. Σαββαΐδου, Φορολογικό Δίκαιο, 2013

Ν. Χατζηνικολάου, Οικονομικό έγκλημα και διαφθορά στον Δημόσιο Τομέα, Επιστημονική Εποπτεία Μ. Καϊάφα-Γκμπάντι, τομ. α', 2014

Ν. Χατζηνικολάου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΘες 51/2000, Υπερ. 2000, σελ. 1037

Σ. Χουρσόγλου, Φοροδιαφυγή στο ΦΠΑ και μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο : Εκκρεμοδικία/δεδικασμένο ή φαινομένη συρροή, ΝοΒ 2014, σελ. 1677

Σ. Χουρσόγλου, Παρατηρήσεις σε ΣυμβΠλημΑθ 2593/2006, ΝοΒ 2006, σελ. 1566