

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ
ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ
Κατεύθυνση: Ποινικό Δίκαιο και Θεωρία του Δικαίου

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΘΕΜΑ: «ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ
ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΤΗΝ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ»**

Του ΣΤΕΦΑΝΙΔΗ Χ. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ
Πολιτικού και Διοικητικού Επιστήμονα
Αξιωματικού Ελληνικής Αστυνομίας

ΤΡΙΜΕΛΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗ
ΥΠΕΥΘΥΝΟΙ ΚΑΘΗΓΗΤΕΣ
Αγάπιος ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ
Γεώργιος ΤΖΩΡΤΖΗΣ &
Δημήτριος ΖΙΟΥΒΑΣ

ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗ
ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2013

*Λόγω της αμέριστης συμπαράστασης
,επί δύο συναπτά έτη, σ' αυτή την
κοπιώδη πνευματική δοκιμασία του
προγράμματος μεταπτυχιακών
σπουδών του Τμήματος Δικαίου του
Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών
και Πολιτικών Επιστημών,
θεωρώ ηθικό καθήκον να ευχαριστήσω
ιδιαίτερα
Τον Καθηγητή Αγάπιο Παπανεοφύτου
και τους καθηγητές συνεργάτες του.
Ιδίως τον Λέκτορα Δημήτρη Ζιούβα
για την βοήθεια του στην εκπόνηση της
παρούσης Διπλωματικής.*

Με εκτίμηση

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΥΛΗΣ

<u>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u>	10
------------------------------	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΜΑΤΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΑΔΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΑΔΙΚΟΥ	12
---	----

I. Όρια και διακρίσεις	12
------------------------------	----

II. Η σχέση αλληλεξάρτησης του Φορολογικού Ποινικού Δικαίου με το Φορολογικό Δίκαιο.....	19
--	----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΤΥΠΙΚΗΣ ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 17,18,19 ΤΟΥ Ν.2523/1997 ΚΑΙ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΟΥ Ν.1882/1990	
---	--

I. Αδίκημα Φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος (Αρ. 17 Ν. 2523/1997)..	22
---	----

1. Αντικειμενική Υπόσταση.....	25
--------------------------------	----

2. Υποκειμενική Υπόσταση.....	28
-------------------------------	----

3. Ποινές	30
-----------------	----

4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός	31
------------------------------------	----

II. Αδίκημα Φόρο-Υπεξαίρεσης για την παράλειψη απόδοσης ή ανακριβής απόδοσης Φ.Π.Α. ή άλλων παρακρατούμενων φόρων και τελών (Άρ. 18 Ν. 2523/1997).....	33
--	----

1. Αντικειμενική Υπόσταση.....	34
--------------------------------	----

2. Υποκειμενική Υπόσταση.....	37
-------------------------------	----

3. Ποινές	38
-----------------	----

4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός	39
------------------------------------	----

III. Φοροπλαστογραφία: αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία καθώς και μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Θ.Β.Σ.....	40
1. Αντικειμενική Υπόσταση	42
2. Υποκειμενική Υπόσταση	43
3. Ποινές	48
4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός	48
IV. Φορουπερημερία, ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους, (Άρθρο 25 του Ν.1882/1990)	49
1. Αντικειμενική Υπόσταση	53
2. Υποκειμενική Υπόσταση	54
3. Ποινές	54
4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός	55
V. Ζητήματα σχετικά με τον χαρακτήρα του εγκλήματος των αρ.17 και 18 του Ν. 2523/1997 καθώς και του άρθρου 25 του ν.1882/1990 ως διαρκούς ή μη.....	56
VI. Ειδικά ζητήματα συρροής «μη αμιγών φορολογικών εγκλημάτων».....	61
VII. Νομικά πρόσωπα και ποινική ευθύνη διοικούντων στο Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο.....	62
1. Ποινική ευθύνη διοικούντων στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο	69
VIII. Η εξάλειψη του αξιοποιήσιμου των φορολογικών εγκλημάτων.....	73
1. Παραγραφή.....	73
2. Με αναδρομική ισχύ ένας «λόγος εξάλειψης του αξιοποιήσιμου»...77	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄**ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗΣ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ.....80**

I. Παρουσίαση της ιδιαίτερης προβληματικής κατά την παραπομπή ποινικής νομοθέτησης των «λευκών ποινικών νόμων».....	81
1. Παραδείγματα που καταδεικνύουν αυτού του είδους την προβληματική	87
2. Νόμοι « εν λευκώ» στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο.....	90
3. Συμπεράσματα.....	91
II. Αξιολογικές έννοιες και απαγορευμένη αναλογική εφαρμογή	93
III. Ζητήματα χρονικής ισχύος του Φορολογικού Ποινικού Δικαίου.....	96
IV. Η οριοθέτηση της πλάνης στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο.....	101

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄**ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ.....117**

I. Συνοπτική περιγραφή του συστήματος της Ποινική Δίκης	118
II. Συνοπτική παρουσίαση της φορολογικής διαδικασίας.....	129
1. Είδη φορολογικών ελέγχων.....	131
2. Όργανα φορολογικών ελέγχων	133
3. Δικαιώματα φορολογικά ελεγκτέου προσώπου στη φορολογική διαδικασία των ελέγχων –Δικαίωμα ακρόασης.....	137
III. Ειδικά δικονομικά ζητήματα ποινικού χαρακτήρα άμεσα και έμμεσα εξαρτώμενα από τη φορολογική διαδικασία.....	139
1. Κατά την αποδεικτική διαδικασία.....	141
1α) Κατά την διαδικασία συλλογής των αποδείξεων.....	143
2. Κατά την άσκηση της ποινικής δίωξης.....	152

3.Κατά την επ' ακροατηρίω διαδικασία.....165

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... 171

ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ.....174

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ-
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**.....177-181

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Π.	Άρειος Πάγος
Αρ.	Άρθρο
Βλ.	Βλέπε
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
ΔΕΚ	Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Ε.	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Π.Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Εδαφ.	Εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
Κ.Δ.Δ.	Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας
Κ.λ.π.	Και λοιπές περιπτώσεις
Κ.Π.Δ.	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
Κ.Π.Δ.	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Κ.Φ.Π.Α	Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
Κοιν Τ.Κ.	Κοινοτικός Τελωνειακός Κώδικας
Λ.Χ.	Λόγου Χάριν
Ν.	Νόμος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Π.Ι.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ο.π.	όπως προηγουμένως
Ο.Τ.Α	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.Κ.	Ποινικός Κώδικας
Παρ.	Παράγραφος
ΠΕΚ	Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα
περ.	περίπτωση
Ποιν Δικ	Ποινική Δικαιοσύνη

Ποιν Χρον	Ποινικά Χρονικά
ΣΔΟΕ	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
σελ.	Σελίδα
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
ΣυνΘΕΚ	Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας
Συντ	Συντάγματος
σχετ.	σχετικώς
Τ.Ν.Π.	Τράπεζα Νομικών Πληροφοριών
ΤΕΚ	Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα
ΥΠΕΔΑ	Υπηρεσία Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών
ΦΑΒΕ	Φορολογία Ανώνυμων Βιομηχανικών Εταιρειών
ΦΑΕ	Φορολογία Ανωνύμων Εταιρειών
ΦΕΚ	Φύλλο εφημερίδας της κυβερνήσεως
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

SUMMARY

The current thesis, within this postgraduate program requirement, as this entitled in this project, main objective is to approach and to negotiate the main and legal procedure's dependence of the tax criminal law and the tax law as well as the respective tax process. The Greek legislator, via the «carte blanche» criminal law-making process, decided to face the high tax evasion problem criminally. The criminal responsibility is mainly described with a quantitative standard.

The choice of the legislator is not unique. This is a fact that can easily be determined not only in european but in international level too, when the Criminal Tax Law is given in comparison, as it stands as a fair policy choice across foreign legislative functions.

This legislative choice though necessitates the need to take into consideration issues that arise in the dogmatic area of Criminal Law as a whole.

Firstly, the problematic referral in the criminal law of the «no criminal record» is of utmost importance to be examined in compatibility with the principal of *nullum crimen*, given the fact that in all ideal fair policy systems, the State's maven is obligatory to know in prior when an outlaw behavior is also an offense. Secondly, following the same approach, a classical legal procedure matter underlies if the law provision treatment is affected by the prior knowledge of the person's in question criminal record, especially when this fluctuates unfavorably and affects the criminal validation. The above brainstorming, applied in tax criminal law, constitutes the main objective of this writing attempt. The judgmental approach of the reader will be useful in order to be excited with the outlined reasoning.

Moreover, the main legal procedure has a binary target. First of all, the protection of the legitimate rights which are described on the legal statutes and moreover the protection of the person in question rights against state's arbitrary.

The mission of the Legal Criminal Law is binary, too. The searching and digging up of the crimes in question led to the guilty parties and the

enforcement of the legal validations as well as the protection of those incorrectly accused.

Taking into consideration the Western legal culture, it is requested to set the State's limits and abilities not only legislatively but also legally within its operational framework, as a whole body, mainly when the service of Public Interest conflicts with a Fair Trial's substances and finally the ideal way of service Justice.

A dilemma or a semi-dilemma is occurred? Is it clear enough which is the forcible fair choice when this becomes conflictual?

The series of chapters, as appear in the content pages, designate the effort made to elaborate this thesis.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία, στο πλαίσιο του περί ου ο λόγος μεταπτυχιακού προγράμματος σπουδών, αντικείμενο προσέγγισης και διαπραγματεύσεως έχει την ουσιαστική και δικονομική εξάρτηση του φορολογικού ποινικού δικαίου από το φορολογικό δίκαιο και τη φορολογική διαδικασία αντίστοιχα. Δεδομένου, ότι ο Έλληνας νομοθέτης δια της νομοπαραγωγικής διαδικασίας ποινικών νόμων «εν λευκώ», αποφάσισε να αντιμετωπίσει το οξύτατο πρόβλημα της φοροδιαφυγής και ποινικά, περιγράφοντας με ένα ποσοτικό κριτήριο κατά κύριον λόγο την ποινική ευθύνη.

Η επιλογή αυτή του νομοθέτη δεν είναι πρωτότυπη. Σ' ένα επίπεδο συγκριτικού Ποινικού Φορολογικού Δικαίου θα διαπιστωθεί εύκολα ότι το αυτό, συμβαίνει τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε διεθνές επίπεδο, καθ' ότι υπέχει θέση δικαιοπολιτικής επιλογής και αλλοδαπών νομοθετικών λειτουργιών.

Η τοιουτοτρόπως νομοθετική επιλογή όμως, επιτάσσει την εξέταση ζητημάτων που αναπτύσσονται στο δογματικό χώρο του Ποινικού Δικαίου εν γένει.

Καταρχήν η προβληματική της κατά παραπομπή ποινικής νομοθέτησης των «λευκών ποινικών νόμων», είναι μείζονος σημασίας να εξετάζεται σχετικά με τη συμβατότητα της με την αρχή της ασφάλειας Δικαίου¹, δεδομένου ότι σε όλα τα ιδεατά δικαιοπολιτικά συστήματα, ο κοινωνός μιας Πολιτείας, είναι επιβεβλημένο να γνωρίζει, σε προγενέστερο βεβαίως χρόνο, τότε μια παρεκκλίνουσα συμπεριφορά του είναι συνάμα και παραβατική. Κατά δεύτερον, κατά τον ίδιο προσεγγιστικό λόγο, ζήτημα διαχρονικού δικονομικού δικαίου αποτελεί, αν υφίσταται ως δικαιοική προϋπόθεση και η προγενέστερη γνώση του ατόμου σχετικώς με την δικονομική του μεταχείριση, κυρίως μάλιστα όταν αυτή μεταβάλλεται ως προς το δυσμενέστερο για αυτόν και προσομοιάζει με ποινική κύρωση.

¹ Η αρχή *nullum crimen* περιλαμβάνει την εγγύηση που βρίσκεται στο επίκεντρο της εισήγησης της παρούσης εργασίας: την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Η συγκεκριμένη εγγύηση αναγνωρίζεται καταρχήν από το νομικά δεσμευτικό πλέον Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αρ. 49 παρ. 1) και από πολυάριθμες διεθνείς συνθήκες και συμβάσεις όπως τα αρ. 7 παρ. 1 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, τα αρ.99 παρ. 1 της Συνθήκης της Γενεύης . Το γεγονός ότι η αρχή *nullum crimen* διακηρύσσεται επίσης στο αρ. 11 παρ. 2 της Οικουμενικής Διακήρυξης για τα ανθρώπινα δικαιώματα και στο άρθρο 15 παρ. 1 του Διεθνούς Συμφώνου για τα ατομικά και πολιτικά Δικαιώματα τονίζει την πρωταρχική σημασία της.

Η ως άνω προβληματική εφαρμοσμένη στο φορολογικό ποινικό δίκαιο, αποτελεί το ουσιαστικό αντικείμενο της εν λόγω συγγραφικής προσπάθειας. Γι' αυτό χρήσιμο είναι η κριτική προσέγγιση του αναγνώστη της παρούσης, να ερίζεται από την ως άνω περιγραφείσα συλλογιστική.

Άλλωστε και το ίδιο το ουσιαστικό ποινικό δίκαιο έχει διττό στόχο. Από την μια, η προστασία των εννόμων αγαθών που περιγράφονται στα ποινικά νομοθετήματα και από την άλλη, η προστασία του ατόμου από την κρατική αυθαιρεσία. Διπλής όψης βεβαίως, είναι και η αποστολή του Δικονομικού Ποινικού Δικαίου. Από την μια η αναζήτηση και ανακάλυψη των πραγματικών ενόχων των τελούμενων εγκλημάτων και την επιβολή σ' αυτούς των ποινικών κυρώσεων και από την άλλη η προστασία όσων άδικα κατηγορούνται ως ένοχοι.

Συναρτήσει των κεκτημένων του Δυτικού νομικού πολιτισμού, ζητούμενο συνάμα είναι να οριοθετηθούν και οι δυνατότητες της Πολιτείας τόσο σε νομοθετικό όσο και σε δικανικό επίπεδο στο ευρύτερο πλαίσιο λειτουργίας της, ως ενιαίο οργανικό σύνολο, κυρίως όταν η εξυπηρέτηση του Δημοσίου Συμφέροντος συγκρούεται με τα χαρακτηριστικά της Δίκαιης Δίκης και εν κατακλείδι με τον ιδεατό τρόπο της απονομής της Δικαιοσύνης.

Προκύπτει δίλημμα ή ψευδοδίλημμα; Είναι ξεκάθαρο ποια είναι η δικαιοδικώς επιβεβλημένη επιλογή όταν υφίσταται αυτή η συγκρουσιακή σχέση ;

Κατά σειρά λοιπών των ενοτήτων όπως αυτές εμφανίζονται στο διάγραμμα ύλης, αρχίζει η προσπάθεια ανάδειξης της προβληματικής, όπως αυτή τιτλοφορείται στην εν θέματι διπλωματική εργασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΜΑΤΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΑΔΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΑΔΙΚΟΥ.

I. Όρια και διακρίσεις

Με τη διάκριση και τα όρια μεταξύ του ποινικού και του διοικητικού αδικού άρχισε να ασχολείται επισταμένα η νομική επιστήμη κυρίως από τις αρχές του εικοστού αιώνα, δηλαδή από τη στιγμή που άρχισε να δημιουργείται πληθώρα κανόνων του Διοικητικού Δικαίου σε όλες σχεδόν τις εκφάνσεις των κοινωνιών μιας πολιτείας στα πλαίσια της κοινωνικής ζωής². Πρώτος μάλιστα ο James Goldschmidt το 1902, ασχολήθηκε ιδιαιτέρως με αυτό το θέμα καταλήγοντας στην άποψη ότι το διοικητικό αδίκημα δεν συνίσταται όπως το ποινικό στην προσβολή ενός εννόμου αγαθού και στην πρόκληση ενός επιζήμιου αποτελέσματος, αλλά στην παράλειψη της προώθησης μιας κρατικής επιδίωξης³ ή και αξίωσης προς συμμόρφωση σε μια κρατική επιταγή. Σύμφωνα με νεότερες απόψεις αυτό που χαρακτηρίζει το διοικητικό αδίκημα είναι η «ηθική – αξιολογική ουδετερότητά» του, το ότι δηλαδή η συμπεριφορά που το στοιχειοθετεί δεν προκαλεί, σε αντίθεση με την εγκληματική, ηθική αποδοκιμασία, αλλά εξαντλείται στην ανυπακοή προς τον οικείο κανόνα Δικαίου⁴.

Οι ανωτέρω όμως απόψεις δεν απαντούν στη διαπίστωση, βάση της οποίας κατά τη θέσπιση πολλών διατάξεων διοικητικής φύσεως πρυτανεύει η μέριμνα για την προστασία των ιδίων εκείνων εννόμων αγαθών (υγείας, περιουσίας κλπ) τα οποία προστατεύονται και από τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα, όπως σωματικής βλάβης, κλοπής, κ.λ.π.. Βέβαια όμως, ο ποινικός νομοθέτης αρκείται και σε μια «αφηρημένη διακινδύνευση» του εννόμου αγαθού για να παρέμβει⁵ ώστε να μπορούν να ενεργοποιηθούν οι εκάστοτε ποινικές διατάξεις. Ωστόσο, δεν είναι τόσο εύκολο να δεχθούμε ότι τα διοικητικά αδικήματα είναι σε κάθε περίπτωση ηθικά αδιάφορες μορφές

²Βλ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ», ΔΙΚΑΙΟ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ, εκδ. Π. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2000, σελ. 7. (Βλ. σχετ. Adolf Merkel, *Kriminalistische Abhandlungen*, τ. I, 1867, σ. 1 επ., Χωραφά, όπ, σ. 137 επ., Jescheck/ Weigend, AT5, σ. 58, Hirsch, FS – Engisch, 1969, s. 135, shm. 45, όπως παρέβαλε σχετικά ο Νικόλαος Ανδρουλάκης στην υπ' αρ. 15 υποσημείωσή του στη σελ. 7 του ανωτέρω συγγράμματός του).

³Βλ ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ο.π., σελ 8.

⁴ Βλ ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ο.π, σελ 8.

⁵ Βλ ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ο.π, σελ 9.

συμπεριφοράς, και φαίνεται πως δικαίως αναφέρει ο Welzel ότι «από τα κεντρικής σημασίας εγκλήματα μέχρι τα πλέον περιθωριακά πταίσματα εκτείνεται μια συνεχόμενη γραμμή ουσιαστικού αδίκου»⁶. Κατά την μια άποψη η διαφορά⁷ μεταξύ του ποινικού και του διοικητικού αδίκου, είναι όχι ποιοτική αλλά απλώς και μόνο ποσοτική. Όμως, τα κριτήρια ποιοτικής διάκρισης του διοικητικού από το ποινικό δίκαιο είναι πολύ δύσκολο να εντοπισθούν στις κυρωτικές επιλογές ενός νομοθετήματος. Βεβαίως, ποινικά δογματικά και δικαιοκρατικά είναι απαραίτητα η ποιοτική διαβάθμιση του ουσιαστικού αδίκου τόσο στο διοικητικό όσο και στο ποινικό δίκαιο. Όμως, μόνον καθαρά ποσοτικό κριτήριο μπορεί να θεωρηθεί ότι χρησιμοποιεί λ.χ. ο Έλληνας Νομοθέτης όταν αναφέρει ότι η φοροδιαφυγή είναι καταρχήν διοικητικό αδίκημα πληττόμενο με διοικητικές κυρώσεις, και υπέχει θέση εγκλήματος⁸ όταν ο εξοικονομηθείς φόρος υπερβαίνει τις 15.000,00Ευρώ⁹. Προσωπική θεώρησή μου είναι ότι είναι πολύ δύσκολο να ανιχνευθούν τα κριτήρια ποιοτικής και ποσοτικής διάκρισης μεταξύ του ποινικού και του διοικητικού αδίκου.

Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι η εννοιολογική προσέγγιση της σχέσης μεταξύ του ποινικού και του διοικητικού αδίκου δεν πρέπει να συγχέεται με την παλαιότερη διάκριση μεταξύ εγκλημάτων και απλών αστυνομικών αδικημάτων, τα οποία ήταν εγκλήματα ελάσσονος σχετικής σημασίας και των οποίων η τιμώρηση ήταν ανατεθειμένη στην Αστυνομία. Οι ποινικές νομοθεσίες όμως του 19^{ου} αιώνα υπήγαγαν και τα «αστυνομικά εγκλήματα» στη δικαιοδοσία του Ποινικού Δικαστή, κι έτσι προέκυψε η κατηγορία των λεγόμενων «πταισμάτων», δηλαδή των ελαφρότερων εγκλημάτων του Ποινικού μας Κώδικα¹⁰. Επιπρόσθετα, πρέπει να επισημανθεί και το άρθρο 96 παρ. 2 του Συντάγματος, σύμφωνα με το οποίο: «Μπορεί με Νόμο : α) να ανατεθεί και σε

⁶ Βλ. Welzel, JZ 1956, σελ. 240, όπως παρέβαλλε ο Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, ο.π., σελ. 9. Βλ. σχετικώς περί της διαφοράς ποινικού και διοικητικού αδίκου

⁷ Βλ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, όπως ανωτέρω, σελ 9 βλ. Βλ. και Roxin, AT3, 1997, αριθ. 50 επ., σ. 31 επ. Jacobs, AT2, 1991, αριθ. 3/9 όπως παραπέμπει ο Νικόλαος Ανδρουλάκης στην υπ' αρ. 23 υποσημείωσή του, σελ. 9. Βλ. επίσης Μαγκάκη, Ποιν Χρ. Η', σ. 393 επ., Μπενάκη, Ποιν. Χρ. ΙΖ', σ. 24 επ., Βλ. ακόμη αναλυτικά Αγάπιο Παπανεοφύτου, «Η ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ», σε ΥΠΕΡΑΣΠΙΣΗ/1994, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, σελ. 555. Ομοίως του ίδιου σε «Ποινική προστασία του περιβάλλοντος», ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, 5 Δίκαιο & Οικονομία, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας, 1996, υπό αυτόν ως άνω ειδικότερο τίτλο, σελ. 35. Βλ. επιπρόσθετα Δ. ΖΙΟΥΒΑ σε ΚΟΥΡΑΚΗ "ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ", Εκδόσεις Σάκκουλα 2007, σελ. 32

⁸ Βλ. σχετ. άρθρ. 43 του Ν. 2523/1997.

⁹ Βλ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ο.π, σελ 9.

¹⁰ Βλ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, ο.π, σελ 10.

αρχές που ασκούν αστυνομικά καθήκοντα η εκδίκαση αστυνομικών παραβάσεων που τιμωρούνται με πρόστιμο, β) να ανατεθεί σε αρχές αγροτικής ασφάλειας η εκδίκαση των σχετικών με τους αγρούς πταισμάτων και των ιδιωτικών διαφορών που απορρέουν από αυτά»¹¹. Χαρακτηριστικό παράδειγμα δε, μπορεί να θεωρηθεί η διαδικασία ακρόασης και της επικύρωσης της επιβολής προστίμου από τον εκάστοτε Διοικητή Τροχαίας για παραβάσεις του Κ.Ο.Κ.

Επίσης μείζονος σημασίας είναι η εννοιολογική προσέγγιση αλλά και η διάκριση μεταξύ της επιβολής ποινής από τη διοικητική κύρωση στην προσπάθεια προστασίας των εννόμων αγαθών. Σύμφωνα με την Επιστήμη του Ποινικού Δικαίου η «ποινή» είναι κακό που επαπειλείται από ορισμένο νόμο και καταγιγνώσκεται από τον ποινικό Δικαστή εις βάρος του δράστη αδικοπραξίας προς εκδήλωση ιδιαίτερης αποδοκιμασίας του από την έννομη τάξη¹². Όπως καθίσταται εμφανές από τον ορισμό αυτόν που φαίνεται να απηχεί την κρατούσα αντίληψη¹³ για τη φύση και τη λειτουργία της ποινής το ουσιώδες, όπως επισημαίνεται και από τον Ανδρουλάκη¹⁴, χαρακτηριστικό της ποινικής κύρωσης είναι η ιδιαίτερη αποδοκιμασία που ενσαρκώνει για τον δράστη της κολαζόμενης πράξης, αποδοκιμασία που έχει τη βάση της στην αντίληψη ότι η κολαστέα πράξη είναι ιδιαίτερος επιζήμιος ή επικίνδυνος για τα προστατευόμενα έννομα αγαθά του ατόμου ή της κοινωνικής ολότητας. Συνεπώς η ποινική

¹¹ Βλ. ΝΙΚΟΛΑΟΣ Κ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, *όπως ανωτέρω*, σελ. 10. Επίσης ο Ανδρουλάκης αναφέρει ότι στη Γερμανία η διδασκαλία περί διοικητικού αδίκου είχε μεγάλη απήχηση στη νομοθεσία με την εισαγωγή των λεγόμενων «παραβάσεων τάξεως». Το 1952 θεσπίστηκε για αυτές ειδικός νόμος – πλαίσιο που ρύθμιζε την αντιμετώπισή τους από τις Διοικητικές Αρχές με την απειλή απλού διοικητικού προστίμου. Το 1968 αναμορφώθηκε ως προς τις δικονομικές διατάξεις του ο Νόμος αυτός, και με τον Εισαγωγικό Νόμο του ΠΚ του 1974 καταργήθηκαν στη Γερμανία τα πταίσματα, τα οποία υποβιβάστηκαν κυρίως σε «παραβάσεις τάξεως». Βλ. *σχετ.* Νικόλαος Ανδρουλάκης, *ο.π.*, σελ. 11.

¹² Βλ. ΙΩΑΝΝΗΣ ΓΡΑΒΑΡΗΣ, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», *Εισηγήσεις εις το Ανώτερο Φροντιστήριο Φιλοσοφίας του Δικαίου δημοσιευμένες τη επιμέλεια του Ιωάννη Στράγγα*, εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 1991, στην επιμέρους εισήγησή του υπό τον τίτλο «Συγκριτική θεώρηση των διοικητικών και ποινικών κυρώσεων», σελ. 270. Συγκεκριμένα ο Ν. Χωραφάς στο «ΠΟΙΝΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ» (επιμέλεια Κ. Ε. Σταμάτη), 9^η έκδ. Αφοι Σάκκουλα, Αθήνα 1978, σελ. 83, αναφέρει ότι «Ποινή είναι κακόν υπό νόμον τινός απειλούμενον και υπό του ποινικού Δικαστού καταγιγνώσκόμενον κατά του δράστου ορισμένης αδικοπραξίας ως εκδήλωσις ιδιαίτερας αποδοκιμασίας αυτού υπό της εννόμου τάξεως». Επίσης, ο Ν. Ανδρουλάκης, στο «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ» *ο.π.*, σελ. 16, αναφέρει σχετικώς τον ορισμό ότι «Ποινή είναι μια προβλεπόμενη από τον νόμο σκληρή, δηλ. στιγματιστική και οδονηρή μεταχείριση, η οποία επιβάλλεται σε κάποιον από την Πολιτεία, προκειμένου να γίνει αισθητή ως τέτοια, ως αποκλειστική έκφραση ιδιαίτερης υπερβατικά στηριγμένης αποδοκιμασίας για μια αντικανονική συμπεριφορά του».

¹³ Όπως παρατηρεί *σχετ.* ο Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», *ο.π.*, σελ. 270.

¹⁴ Βλ. *σχετ.* ΝΙΚΟΛΑΟΣ ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, *ο.π.* σελ. 17 επόμε.

κύρωση έχει εκ των πραγμάτων μια ιδιότυπη αξιολογική χροιά¹⁵ και προσέγγιση. Εκτός δηλαδή από την κοινή σε κάθε κύρωση επενέργεια στα ελατήρια της βουλήσεως δια της απειλής ενός κακού, η ποινή, ασκώντας «παρεμβατική» λειτουργία, προχωρεί ένα βήμα παραπέρα¹⁶, μεμφομένη τον ίδιο τον δράστη ως προσωπικότητα, προσάπτοντάς του το «στίγμα»¹⁷ της επίσημης αποδοκιμασίας του από την έννομη τάξη, κατά συνέπεια από την Πολιτεία και την ολότητα της κοινωνίας.

Κάνοντας λόγο για «διοικητική κύρωση» λαμβάνουμε ως δεδομένα σίγουρα δύο στοιχεία¹⁸: Τον κυρωτικό της χαρακτήρα και την κατά νόμο προέλευσή της από όργανα της Δημόσιας Διοίκησης. Οι διοικητικές κυρώσεις διακρίνονται ανέκαθεν σε δύο μεγάλες κατηγορίες: σε υπηρεσιακές -πειθαρχικές αφενός, που επιβάλλονται σε πρόσωπα που φέρουν την ιδιότητα του διοικητικού οργάνου, και αφετέρου σε μη υπηρεσιακές, που επιβάλλονται κατά των λοιπών διοικουμένων¹⁹. Στα πλαίσια των μη υπηρεσιακών επιχειρείται και μια περαιτέρω διάκριση: Τις κυρώσεις που επιβάλλονται στους ιδιαίτερους χρήστες μιας δημόσιας υπηρεσίας ή στους συνδεδεμένους με αυτήν με κάποια ιδιαίτερη σχέση όταν παραβιάζουν τους κανόνες λειτουργίας της (λ.χ. στους δημοσίους υπαλλήλους μιας δημόσιας Υπηρεσίας), καθώς και τις κυρώσεις που επιβάλλονται κατά των ιδιωτών γενικά, ανεξαρτήτως ιδιαίτερου συνδέσμου τους με κάποια δημόσια υπηρεσία (σε αυτήν την κατηγορία υπάγονται λ.χ. οι φορολογικές διοικητικές κυρώσεις, οι επιβαλλόμενες στα πλαίσια της πολεοδομικής νομοθεσίας κυρώσεις και οι κυρώσεις της νομοθεσίας για την προστασία του φυσικού ή πολιτιστικού περιβάλλοντος)²⁰. Από πλευράς περιεχομένου οι διοικητικές κυρώσεις συνίστανται κυρίως στην επιβολή χρηματικών προστίμων, χωρίς όμως να είναι σπάνιες και οι περιπτώσεις διοικητικών κυρώσεων με διαφορετικό περιεχόμενο (λ.χ. η ανάκληση αδείας λειτουργίας μιας επιχείρησης). Συνεπώς, η διαφορετική φύση των διοικητικών

¹⁵ Όπως παρατηρεί σχετ. ο Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», ο.π., σελ. 271.

¹⁶ Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», ο.π., σελ. 271.

¹⁷ Βλ. σχετ. Νικόλαος Ανδρουλάκης, «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ» ο.π., σελ. 17.

¹⁸ Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», όπως παραπάνω, σελ. 261.

¹⁹ Βλ. Σχετ. Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», ο.π., σελ. 262 – 263, και Νικόλαος Ανδρουλάκης, ο.π., σελ. 31 – 32.

²⁰ Βλ. Σχετ. Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», όπως παραπάνω, σελ. 263.

κυρώσεων συνεπάγεται ορισμένες σημαντικές διαφορές στη νομική ρύθμισή τους σε σχέση με την ποινική κύρωση, δηλαδή την ποινή. Συμπερασματικά μπορούν να επισημανθούν τα εξής²¹:

1) Ενώ «ο κολασμός των εγκλημάτων ανήκει στα τακτικά ποινικά Δικαστήρια» (άρθρ. 96 παρ. 1 του Σ), η επιβολή των διοικητικών κυρώσεων συνιστά εκτελεστή πράξη οργάνου του Διοίκησης, υποκείμενη σε αίτηση ακυρώσεως ή υπαλληλική προσφυγή ενώπιον του ΣτΕ.

2) Σε αντίθεση με την ποινική κύρωση-ποινή, που μόλις γίνει αμετάκλητη αποκτούν την ισχύ δεδικασμένου, οι διοικητικές υπόκεινται σε τροποποίηση ή ανάκληση εκ μέρους της Αρχής που τις επέβαλε.

3) Η επιβολή της διοικητικής κύρωσης υπόκειται στον προληπτικό ιεραρχικό έλεγχο της προϊστάμενης Αρχής, πράγμα αδιανόητο για τους δικαστικούς φορείς της ποινικής κύρωσης .

4) Μια διοικητική «κύρωση » μπορεί ενδεχομένως να σωρευθεί²² με μια ποινική κύρωση - ποινή, ενόψει του ιδίου και του αυτού παραπτώματος. Αντιθέτως ποινικές κυρώσεις για το ένα και το αυτό έγκλημα είναι αδύνατες, δεδομένου ότι ισχύει το αξίωμα « ne bis in idem» (δηλαδή να μην διώκεται και να μην δικάζεται κάποιος δύο φορές για τις ίδιες πράξεις και για την ίδια αξιόποινη συμπεριφορά).

Υπό μια άλλη οπτική, προσπαθείται να θεμελιωθεί η ουσιαστική διάκριση μεταξύ ποινικών και διοικητικών κυρώσεων στην έννοια του προστατευόμενου κάθε φορά εννόμου αγαθού²³. Συγκεκριμένα με αιτιολογική βάση ότι το προστατευόμενο έννομο αγαθό των πειθαρχικών διατάξεων της Δημόσιας Διοίκησης είναι η εύρυθμη λειτουργία της Δημόσιας Υπηρεσίας θεωρείται περαιτέρω ότι, αφενός η διοικητική κύρωση αποσκοπεί στην προστασία του εν λόγω εννόμου αγαθού από προσβολές που δεν υπερβαίνουν τα όρια της Δημόσιας Διοίκησης, αφετέρου η ποινική κύρωση ακόμη κι αν

²¹ Βλ. σχετ. για τα εδώ 1-4 αναφερόμενα Νικόλαος Ανδρουλάκης, «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ» όπως παραπάνω, σελ. 32.

²² Όμως έτσι δημιουργείται μια προβληματική που αναπτύσσεται κατά τη σόρευση διοικητικών και ποινικών κυρώσεων και αφορά την απόλυτη ταύτιση του περιεχομένου του φορολογικού διοικητικού αδικήματος με την υπόσταση ενός ποινικού αδικήματος και τίθεται το εύλογο ερώτημα αν είναι σύνομη η άνευ εταίρου αθροιστική επιβολή διοικητικής κύρωσης και ποινής. Βλ. επ. ενδεικτικώς Δ.ΖΙΟΥΒΑ σε ΚΟΥΡΑΚΗ "ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ", Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα 2007, σελ. 37-38 και τις εκεί υπ' αριθ.51,52,53,54,55,56 παραπομπές.

²³ Βλ. ενδεικτικώς Μ. Δαρζέντας, «Η ΑΥΤΟΝΟΜΙΑ ΤΟΥ ΠΕΙΘΑΡΧΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΤΩΝ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ», ΕΔΔ, 1989, σελ. 5 επ., όπως παρέβαλε ο Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΛΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», όπως παραπάνω, σελ. 267.

αποβλέπει στην προστασία του ίδιου εννόμου αγαθού (λ.χ. εγκλήματα περί την υπηρεσία) από ένα σημείο και ύστερα παρέχει προστασία ενόψει της αναγωγής του εννόμου αυτού αγαθού της δημόσιας υπηρεσίας σε έννομο αγαθό του κοινωνικού συνόλου, για το οποίο ενδιαφέρεται ο ποινικός Νομοθέτης²⁴.

Στο παρόν σημείο δεν μπορεί να παραληφθεί και η άποψη ότι δεν υπάρχει ουσιαστική διάκριση μεταξύ ποινικών και διοικητικών κυρώσεων, στο ελληνικό πάντα Δίκαιο. Ο βασικός εκφραστής της άποψης αυτής είναι ο Λύτρας²⁵, ο οποίος υποστηρίζει ότι αν η στέρηση της προσωπικής ελευθερίας αποτελεί το σπουδαιότερο κριτήριο για την ποιοτική διαφοροποίηση της ποινής σε σχέση με τα άλλα είδη κυρώσεων, η ύπαρξη και της χρηματικής ποινής και του προστίμου, καταδεικνύει μια μορφή κύρωσης που έχει άμεση σχέση και με τα άλλα είδη κυρώσεων, όπως των διοικητικών. Επίσης, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, το περιεχόμενο κυρώσεων που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα (λ.χ. η απαγόρευση άσκησης ορισμένου επαγγέλματος), μπορεί να αποτελέσει περιεχόμενο και ποινικών κυρώσεων (ΠΚ Άρθρο 67). Άρα με βάση το είδος του «κακού» που εμπεριέχεται στην κύρωση ή το σκοπό για τον οποίο αυτή επιβάλλεται, δεν είναι δυνατή η θεμελίωση στο θετικό Δίκαιο οποιασδήποτε διαφοράς μεταξύ των επιμέρους κυρωτικών κατηγοριών²⁶.

Με βάση τα όσα προηγήθηκαν θα μπορούσαμε δια ταύτα να διατυπωθούν ορισμένες τελικές παρατηρήσεις²⁷ με μια σχετική ασφάλεια και συμφωνία:

1) Το Σύνταγμα με τον όρο «ποινή» αναφέρεται στην μορφή κύρωσης εκείνην βασικό χαρακτηριστικό της οποίας αποτελεί η ιδιαίτερη αποδοκιμασία του δράστη της κολαζόμενης πράξεως, ενόψει της ιδιάζουσας απαξίας που εμφανίζει η συμπεριφορά του σε σχέση με τα εκάστοτε προστατευόμενα έννομα αγαθά.

²⁴ Βλ. σχετ. Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», όπως παραπάνω, σελ. 267.

²⁵ Βλ. σχετικώς Σωτήρης Λύτρας, «ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», εκδ. Αντ. Ν.Σάκκουλας, Αθήνα – Κομοτηνή 1984, και Σωτήρης Λύτρας, « Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ ΚΑΙ Η ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥΣ », εκδ. Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα – Κομοτηνή 1986, όπως παρέβαλε σχετ. Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», όπως παραπάνω, σελ. 267 - 268.

²⁶ Βλ. σχετικώς Σωτήρης Λύτρας, «ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΣΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», εκδ. Αντ. Ν.Σάκκουλας, Αθήνα – Κομοτηνή 1984, σελ. 78 επόμ.

²⁷ Για τα αναφερόμενα εδώ 1 –3 βλ. Ιωάννη Γράβαρη, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», όπως παραπάνω, σελ. 272 - 273.

2) Ο κοινός νομοθέτης δεσμεύεται να σεβαστεί τις περί εγκλημάτων και ποινών συνταγματικές ρυθμίσεις, αναθέτοντας μεταξύ άλλων την επιβολή της οικείας κύρωσης²⁸ σε ποινικά Δικαστήρια και όχι σε διοικητικά (ή άλλα) όργανα.

3) Συνεπώς, η ως άνω αποδοκιμασία φαίνεται να αποτελεί για εμάς το ζητούμενο ουσιαστικό κριτήριο διάκρισης μεταξύ ποινικών και διοικητικών κυρώσεων. Όπου η ιδιαίτερη νομοθετική αποδοκιμασία προβλέπεται ερμηνευτικώς - με κριτήρια, μεταξύ άλλων, το σκοπό του νόμου, την αντίληψη για το προστατευόμενο έννομο αγαθό, την βαρύτητα της επαπειλούμενης κύρωσης - έχουμε να κάνουμε με ποινική κύρωση, χωρίς να μας απασχολεί η τυπική ονομασία της ή η ανάθεση της επιβολής της σε διοικητικά όργανα, η οποία σε τέτοια περίπτωση θα ήταν αντισυνταγματική²⁹. Βεβαίως ως προς αυτό δεν πρέπει να λησμονείται ότι οι διοικητικές κυρώσεις, εν αντιθέσει με τις ποινικές, φαίνεται πως δεν έχουν ως σκοπό την τιμωρία ή τον σωφρονισμό του δράστη, αλλά την εύρυθμη λειτουργία της Δημόσιας Διοίκησης, των Δημόσιων Υπηρεσιών και ευρύτερα της συντεταγμένης πολιτείας.

Ως εκ τούτου απολύτως ασφαλές πρέπει να θεωρηθεί το συμπέρασμα το οποίο μπορεί να εξαχθεί από τα παραπάνω, ότι επίσης αντισυνταγματική πρέπει να θεωρείται κάθε διοικητική κύρωση της οποίας τα επιμέρους χαρακτηριστικά (εν προκειμένω το μέγεθος των συνεπειών για τον διοικούμενο) ταυτίζονται μ' αυτά μιας ποινικής κύρωσης, διότι έτσι η διοικητική κύρωση αποπροσανατολίζεται από το στόχο της και μεταλλάσσεται σε "κρυπτοποινή"³⁰. Όταν αυτό συμβαίνει τότε η πολιτεία κρυπτόμενη υπό τον "μανδύα" μιας διοικητικής δράσης επενεργεί δραστικά στα ανθρώπινα δικαιώματα δημιουργώντας ανυπολόγιστη βλάβη, καθότι δε προσφέρει τις εγγυήσεις που ο ποινικός νομοθέτης ορίζει στην ποινική διαδικασία πριν την απόδοση της ποινής. Εγγυήσεις σαφώς περισσότερες και αυστηρότερες που προστατεύουν το άτομο από την κρατική αυθαιρεσία, σε σχέση με τις εγγυήσεις μιας διοικητικής διαδικασίας.

²⁸ Με ρητή εξαίρεση εδώ των περ. του αρθρ. 96 παρ. 2 του Σ, όπως ήδη αναφέρθηκαν στην παρούσα εργασία κεφ. Ι Β'.

²⁹ Βλ. σχετικώς Ιωάννης Γράβαρης, «ΕΙΔΗ ΚΥΡΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΪΚΟΙ ΚΛΑΔΟΙ», ο.π., σελ. 273.

³⁰ Για την έννοια της κρυπτοποινής βλ. ενδεικτικώς Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος Ι, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα 2007, σελ. 53-56.

II. Η σχέση αλληλεξάρτησης του Φορολογικού Ποινικού Δικαίου με το Φορολογικό Δίκαιο.

Μελετώντας το φορολογικό ποινικό δίκαιο, μπορεί ευαπόδεικτα να διαπιστωθεί ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας που υπάρχει μεταξύ των φορολογικών ποινικών διατάξεων και των φορολογικών διοικητικής φύσεως διατάξεων. Η εξάρτηση³¹ δε αυτή καταδεικνύεται τόσο σε δικονομικό όσο και σε ουσιαστικό επίπεδο στο χώρο του φορολογικού ποινικού δικαίου.

Αναφορικά με το δικονομικό ποινικό δίκαιο, η εξάρτηση της ποινικής διαδικασίας στα αδικήματα της φοροδιαφυγής από τη διοικητική διαδικασία απορρέει από τον τεχνικό χαρακτήρα του ουσιαστικού φορολογικού ποινικού δικαίου.

Άλλωστε η ελληνική φορολογική ελεγκτική διαδικασία, εμφανίζεται να έχει διττό χαρακτήρα και σκοπό που μπορεί να οδηγήσει τόσο σε επιβολή διοικητικών κυρώσεων όσο και στην επιβολή ποινών.

Επιπρόσθετα, η εν λόγω εξάρτηση προκαλεί εν μέρει δικονομικά δεσμευτική³² επιρροή στην ποινική δίκη που πρόκειται να επακολουθήσει. Αυτή η δεσμευτική επιρροή, η οποία σε πολλές περιπτώσεις μπορεί να λειτουργεί θετικά για την διεξαγωγή μιας δίκαιης δίκης, καθότι η διοικητική διαδικασία αποτελεί ένα μηχανισμό διαπίστωσης της υπάρξεως πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν ή όχι τα αδικήματα της φοροδιαφυγής, άλλοτε όμως μπορεί να προκαλεί δικονομικά αρνητική³³ δεσμευτική επιρροή, με συνέπεια να αναπτύσσονται μείζονος σημασίας προβληματικές αναφορικά και κυρίως στην οριοθέτηση των θεμάτων απόδειξης στην ποινική δίκη και στις διαδικαστικές προϋποθέσεις για την κίνηση της ποινικής δίωξης.

Αναφορικά με το ουσιαστικό ποινικό δίκαιο, η προκειμένη εξάρτηση καταδεικνύεται στο ουσιαστικό περιεχόμενο των φορολογικών ποινικών

³¹ Βλ. ενδ. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σε ΚΟΥΡΑΚΗ "ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ", Εκδόσεις ANT.N., Σάκκουλα 2007, σελ. 30 επ. και Θ.ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟ "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ" Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ Αθήνα-Θεσ/κη 2005, σελ. 287 επομ. σχετικά με τη σχέση εξάρτησης του φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό δίκαιο.

³² Βλ. αρ. 21 παρ. 3 του Ν.2523/1997

³³ Λ.χ. οι κανόνες αντιστροφής του βάρους απόδειξης στην φορολογική διοικητική δίκη είναι πιθανότατα να επηρεάσουν εξαιτίας του εν λόγω παρακολουθηματικού χαρακτήρα και τη σχέση αλληλεξάρτησης τους την αποδεικτική διαδικασία της ποινικής δίκης. Βλ. για παράδειγμα τον Κ.Φ.Ε. αρ. 48 παρ. 3 όπως προστέθηκε με το αρ. 15 παρ.3 του Ν. 3888/2010.

διατάξεων, στην παραγραφή³⁴ και στους άλλους λόγους εξάλειψης του αξιολογίου³⁵.

Και στο χώρο όμως του ουσιαστικού ποινικού δικαίου αναπτύσσονται προβληματικές και ζητήματα που κυρίως έχουν να κάνουν με την νοσηματοδότηση των ποινικών κυρώσεων του φορολογικού δικαίου, καθότι η νομοτυπική περιγραφή όλων των εγκλημάτων που τυποποιούνται στα αδικήματα της φοροδιαφυγής γίνεται με χρήση τεχνικών³⁶ εννοιών που προέρχονται από το ουσιαστικό³⁷ φορολογικό δίκαιο.

Το κανονιστικό περιεχόμενο των ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων δια της νομοτεχνικής μεθόδου της ρητής ή σιωπηρής παραπομπής, καθίσταται περιεχόμενο και των φορολογικών ποινικών διατάξεων. Όντως η προσφυγή στις ουσιαστικές φορολογικές ρυθμίσεις και η υιοθέτηση του κανονιστικού περιεχομένου της, εκτός από μεθοδολογικά ενδεδειγμένο βήμα, συνιστά και υποχρέωση στον ερμηνευτή του φορολογικού ποινικού δικαίου, καθόσον η σχετική προσφυγή επιτάσσεται ρητά λ.χ. από το αρ. 17 παρ. 3 και αρ. 18 παρ. 2 του Ν.2523/1997 ή υποδηλώνεται, εξίσου όμως με την ίδια σαφήνεια όπως πριν, π.χ. στο αρ. 19 παρ. 1 του ίδιου νόμου, όπου αναφέρεται η έννοια των «φορολογικών στοιχείων».

Έτσι, με τον τρόπο αυτό, άλλοτε λιγότερο και άλλοτε περισσότερο έκδηλα, οι φορολογικές ποινικές διατάξεις αναδεικνύονται και χαρακτηρίζονται ως «λευκοί» ποινικοί νόμοι και δημιουργούνται προβληματικές στο δογματικό αλλά και ευρύτερο χώρο του Ποινικού Δικαίου, οι οποίες θα παρουσιαστούν και θα αναπτυχθούν στην συνέχεια της παρούσης εργασίας.

Ως προς το τέλος, θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα παραπεμπτικά εξωποινικά νομοθετήματα του εθνικού δικαίου θα πρέπει να συνάδουν και με τις ρυθμίσεις³⁸ του Ενωσιακού Δικαίου στον τομέα της φορολογίας, καθώς και

³⁴ Βλ. αρ. 21 παρ.10 περί παραγραφής «λ.χ. λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησής της».

³⁵ Βλ. λ.χ. αρ. 21 παρ. 2 περί άσκησής ή όχι της ποινικής δίωξης και αρ. 24 παρ. 2 περί διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού, βλ. ειδικότερα σελ135 επ.

³⁶ Λ.χ. καθαρό εισόδημα –φόρος που αναλογεί, παρακρατούμενοι και επιρριπτόμενοι φόροι, οφειλόμενοι δασμοί, φορολογικά στοιχεία κ.λ.π.

³⁷ Βλ. λ.χ.Κ.Φ.Ε., Κ.ΒΣ., Κ.Φ.Π.Α., Κοιν Τ.Κ. και εφαρμοστικός κανονισμός Κ.Ο.Κ.

³⁸ Βλ. για αυτές ενδεικτικά Κων/νο ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ»Δ' Έκδοση Εκδόσεις Σάκουλα, σελ. 171-245. Οι σχετικές με την φορολογία ρυθμίσεις της Συνθ.ΕΚ περιλαμβανόταν στα αρ. 90-93 (πρώην 95-99) υπό τον τίτλο « ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» ενώ σήμερα βρίσκονται στα άρθρα 110-113 ΣΛΕΕ. Πρέπει να επισημανθεί ότι το ΔΕΚ δέχεται ότι, στην παρούσα τουλάχιστον φάση της ολοκλήρωσης η Συνθήκη δεν περιορίζει την ελευθερία των κρατών να διαμορφώνουν το σύστημα που θεωρούν ως το πλέον κατάλληλο σε κάθε χρονική

με την νομολογία του ΔΕΚ, καταρχήν βάσει του αρ. 28 παρ. 1 του Συντ.³⁹ και κατά δεύτερον βάσει της σύμφωνης με το Ενωσιακό Δίκαιο ερμηνεία του νόμου⁴⁰ εκ της οποίας προκύπτουν δικαιώματα για το διοικούμενο ακόμη και αν η Οδηγία δεν έχει ενσωματωθεί από το Εθνικό Δίκαιο.

περίοδο , βλ. και HELMUT SATZER «ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΙΚΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ» Πρακτικά Συνεδρίου Ένωσης Ελλήνων Ποινικολόγων, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010 ,σελ. 18-21.

³⁹ Από το οποίο προκύπτει η υπερνομοθετική ισχύ του Ενωσιακού Δικαίου από κάθε άλλη διάταξη νόμου.

⁴⁰ Σύμφωνα με την αρχή αυτή, μεταξύ περισσότερων για την έννοια του Εθνικού Νόμου, ερμηνευτικών εκδοχών υιοθετείται αυτή που εναρμονίζει το νόημα και το σκοπό του Ευρωπαϊκού Δικαίου. Αυτό προϋποθέτει ότι στο ισχύον σύστημα δικαίου στο οποίο εντάσσεται ο ερμηνευτικός κανόνας ανήκει και το κοινοτικό δίκαιο. Συνάγεται λοιπόν το συμπέρασμα ότι η αρχή αυτή έχει εφαρμογή και αφορά μόνο τις οδηγίες και τις αποφάσεις-πλαίσιο οι οποίες δεν έχουν ενσωματωθεί ακόμη στο εσωτερικό δίκαιο και μετατραπούν σε εθνικό κανόνα δικαίου. Ο Κανονισμός και η Απόφαση έχουν δεσμευτικό νομικό χαρακτήρα άμεσης εφαρμογής και κατ' αρχήν άμεση ισχύ προς τα κράτη-μέλη της Ένωσης. Επομένως τα ανωτέρω είναι άμεσα εφαρμοστέα, διότι ενσωματώνονται στο εθνικό δίκαιο καθιστώντας στην ουσία ανενεργό τον εσωτερικό κανόνα δικαίου που ρύθμιζε το ίδιο θέμα. Σ' αυτήν την περίπτωση το ερμηνευτικό πρόβλημα που θα απασχολούσε θα ήταν η αρχή «της ενιαίας και ομοιόμορφης ερμηνείας και εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου». Η εν λόγω αρχή όμως θα απασχολούσε την προβληματική μιας άλλης εργασίας. Τα κύρια χαρακτηριστικά της οδηγίας και της απόφασης-πλαίσιο αναφορικά με την παραγωγική τους διαδικασία και τους σκοπούς που εξυπηρετούν είναι τα εξής: Η οδηγία είναι κοινοτική πράξη η οποία περιέχει ένα σύνολο επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων καθώς και την εντολή προς τα κράτη-μέλη, γεγονός που γεννά την αντίστοιχη υποχρέωση, όπως εντός προθεσμίας, θέσουν σε ισχύ στις αναγκαίες κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για την επίτευξη των αποτελεσμάτων αυτών. Συνήθως οι οδηγίες δεν περιέχουν μόνο ένα σύνολο επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων αλλά και λεπτομερείς νομικές διατάξεις που αποβλέπουν στην επίτευξη του επιδιωκόμενου από την οδηγία αποτελέσματος. Τα μέσα και ο τύπος με τον οποίο θα επιτευχθεί το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα δεν ορίζεται από τις διατάξεις της οδηγίας αλλά αφήνεται στην επιλογή των εθνικών αρχών. Η οδηγία εκδίδεται από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο από κοινού με το Συμβούλιο είτε από το Συμβούλιο αλλά και από την Επιτροπή. Το ποιο τελικά από τα ανωτέρω τρία κοινοτικά όργανα είναι αρμόδιο για την έκδοση μιας συγκεκριμένης οδηγίας καθορίζεται από το άρθρο της συνθήκης που αποτελεί τη νομική βάση έκδοσης αυτής. Από την άλλη τα κύρια χαρακτηριστικά των αποφάσεων πλαίσιο είναι ότι δεσμεύουν επίσης τα κράτη-μέλη ως προς το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα αλλά αφήνουν στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών την επιλογή του τύπου και του μέσου. Πρόκειται για μια πράξη που εκδίδεται μόνο από το Συμβούλιο στις περιπτώσεις αστυνομικής και δικαστικής συνεργασίας σε ποινικές υποθέσεις και δεν παράγει άμεσα αποτελέσματα. Τόσο για τις αποφάσεις πλαίσιο όσο και για τις οδηγίες ο εκάστοτε ιδιώτης που έχει ευρωπαϊκή ιθαγένεια ή διαμένει σε χώρα-μέλος της Ε.Ε., μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις αυτών των κοινοτικών νομικών μέσων ενώπιον του Εθνικού Δικαστηρίου και να ζητήσει με βάση αυτών παροχή έννομης προστασίας, είτε αντιτάσσοντας τις διατάξεις αυτών προς αντίθετο περιεχόμενο διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας, είτε ζητώντας να του αναγνωριστούν δικαιώματα που αναγνωρίζονται από την οδηγία ή την απόφαση- πλαίσιο. Ο δεσμευτικός τους χαρακτήρας και η αρχή της αποτελεσματικότητας του κοινοτικού δικαίου επιβάλλουν να αποκλειστεί εκ μέρους του κράτους –μέλους δυνατότητα επίκλησης έναντι των ιδιωτών της μη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που του επέβαλλε η οδηγία ή η απόφαση-πλαίσιο. Με άλλα λόγια το κράτος-μέλος δεν μπορεί να αρνηθεί να αναγνωρίσει τα δικαιώματα των ιδιωτών που τους αναγνωρίζει το κοινοτικό δίκαιο. Νομική βάση της ερμηνείας «σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο ερμηνεία του Νόμου», αποτελεί η Συνθ. ΕΚ. άρ.249 παρ.3 και άρ. 10 , η οποία επιβάλλει στις αρχές, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα δικαστήρια, να θεσπίζουν κανόνες δικαίου αλλά και να ερμηνεύουν αυτούς, σύμφωνα με τις κοινοτικές διατάξεις . Η επιλογή της αρχής αυτής μεταξύ των περισσότερων ερμηνειών γίνεται με βάση τις ερμηνείες που προκύπτουν κατά βάση με τα παραδοσιακά ερμηνευτικά κριτήρια και καταρχάς περιορίζεται από το δυνατό νόημα του γράμματος του νόμου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΝΟΜΟΤΥΠΙΚΗΣ ΜΟΡΦΗΣ ΤΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 17,18,19 ΤΟΥ Ν.2523/1997 ΚΑΙ ΑΡΘΡΟΥ 25 ΤΟΥ Ν. 1882/1990**

Πριν αρχίσει η εν λόγω νομοτυπική περιγραφή⁴¹, είναι αναγκαίο να ειπωθούν συνοπτικά, για την καλύτερη απόδοσή της, τα εξής :

Η έννοια καθώς και τα στοιχεία του εγκλήματος, ως παρεκκλίνουσα, αντικοινωνική και παραβατική συμπεριφορά, η οποία επιφέρει προσβολή στα έννομα αγαθά, περιγράφεται και περικλείεται ως ένας νομικός και δογματικός ορισμός, ως μια τυποποιημένη έννοια⁴² εις το άρθρο 14 του Π.Κ. Η νομική υπαγωγή τέτοιων αποκλινουσών συμπεριφορών μπορεί να γίνει μόνον όταν πληρείται αυστηρώς το άρθρο 14 του Π.Κ. και η πρακτική σημασία του έγκειται στο, ότι απ'αυτόν απορρέουν οι παρακάτω αρχές : «*Ουδεμία ποινή άνευ πράξεως*», «*ουδεμία ποινή άνευ αδίκου*», «*ουδεμία ποινή άνευ ενοχής*», «*ουδεμία ποινή άνευ νόμου*».

Υπό το πρίσμα αυτό γίνεται κάθε διασταλτική και συσταλτική ερμηνεία του Ποινικού Νόμου αλλά και η εξέταση της ειδικής υπόστασης του εγκλήματος⁴³. Με την έννοια αυτή δυνάμεθα να διαπιστώσουμε και να αντιληφθούμε την ειδική αλλά και ορισμένη περιγραφή της εγκληματικής συμπεριφοράς στον ποινικό νόμο. Κάθε διάταξη του ειδικού μέρους του Ποινικού Κώδικα ή άλλου Ειδικού Ποινικού Νόμου, που περιγράφει μια εγκληματική συμπεριφορά είναι και μία ειδική υπόσταση. Όμως η ειδική υπόσταση του εγκλήματος αποτελείται όχι μόνον από αντικειμενικά στοιχεία αλλά και από υποκειμενικά. Το έγκλημα επομένως δεν αποτελείται μόνον από την «*ειδική αντικειμενική υπόσταση*»⁴⁴. Διότι αν συνέβαινε αυτό τότε θα εννοούσαμε πολύ εύκολα ότι τα στοιχεία που εξειδικεύουν κάθε έγκλημα και το διαφοροποιούν από τα άλλα εγκλήματα αλλά και από τη μη εγκληματική

⁴¹ Για την ποινική υπόσταση των αρ.17,18, 19 του Ν.2523/1997 και του αρ.25 του Ν. 1882/1990 βλ. ενδεικτικά Δημήτρη ΖΙΟΥΒΑ ΣΕ Ν.ΚΟΥΡΑΚΗ «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ», Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα Αθήνα Κομοτηνή 2007, σελ. 41-61 και Γιώργο ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2001, σελ. 41-299

⁴² Βλ. σχετικώς Τυποποιημένη έννοια του εγκλήματος κατά τον Α.ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΑΚΗ, όπως εμφανίζεται από σελ.108Γ-Α. ΜΑΓΚΑΚΗΣ, και παρουσιάζεται στο εγχειρίδιό του Α.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ, Ποινικό Δίκαιο , Γενικό Μέρος, σελ. 2, Αθήνα, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ2005.

⁴³ Βλ. σχ. Νικόλαος ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα,2000, σελ.140

⁴⁴ Βλ. σχ. Νικόλαος ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα,2000, σελ.140

συμπεριφορά, είναι μόνο τα αντικειμενικά στοιχεία που πραγματώνονται στον εξωτερικό κόσμο. Τότε τα υποκειμενικά στοιχεία και ιδιαίτερα η «πρόθεση» δε θα εξειδίκευαν το έγκλημα στην περιγραφή του οποίου βρίσκονται⁴⁵.

Επομένως η ειδική υπόσταση του εγκλήματος περιλαμβάνει αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία. Συνεπώς η ειδική υπόσταση περιλαμβάνει την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος⁴⁶.

Τα στοιχεία που αποτελούν την αντικειμενική υπόσταση, είναι οι λέξεις κάθε άρθρου του Ειδικού μέρους του Π.Κ. ή άλλου Ποινικού Νόμου. Αυτά τα αντικειμενικά στοιχεία είναι το υποκείμενο του εγκλήματος, η πράξη, το αποτέλεσμα της (όπου υπάρχει), το αντικείμενο του εγκλήματος και οι περιστάσεις που αφορούν τον τόπο, τον χρόνο, τον τρόπο και τα μέσα τέλεσης του. Τα στοιχεία αυτά είναι δεδομένα του εξωτερικού κόσμου.

Τα στοιχεία που αποτελούν την υποκειμενική υπόσταση είναι οι λέξεις των διατάξεων που αποτελούν υποκειμενικά στοιχεία. Είναι η ικανότητα προς καταλογισμό και η υπαιτιότητα. Τα στοιχεία αυτά είναι δεδομένα του ψυχικού κόσμου του δράστη.

Το βασικό χαρακτηριστικό της σχέσης μεταξύ αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης ενός εγκλήματος είναι ότι η δεύτερη αναφέρεται και επικαλύπτει την πρώτη. Η επικάλυψη⁴⁷ αυτή ονομάζεται υπαιτιότητα. Με την έννοια αυτή καθορίζεται και διακρίνεται ο δόλος και η αμέλεια.

Η σχέση της ειδικής υπόστασης με το άρθρο 14 Π.Κ. είναι επίσης μείζονος σημασίας, διότι το άδικο στην περίπτωση συγκεκριμένου εγκλήματος πραγματώνεται όταν πληρωθεί από τον δράστη η αντικειμενική υπόσταση αυτού και τα «υποκειμενικά στοιχεία του αδίκου» όπου αυτά υπάρχουν, ενώ ο καταλογισμός πραγματώνεται, όταν πληρωθεί από τον δράστη η υποκειμενική υπόσταση του συγκεκριμένου εγκλήματος.

⁴⁵ Υπό μία έννοια και οπτική αυτό ισχύει. Για παράδειγμα ο δόλος στο έγκλημα της ανθρωποκτονίας από πρόθεση (αρ.299 Π.Κ.) δε διαφέρει από τον δόλο στο έγκλημα της σωματικής βλάβης με πρόθεση (αρ.308 Π.Κ.) . Εκείνα που διαφέρουν είναι τα αντικειμενικά στοιχεία αυτών των δύο εγκλημάτων. Όμως υπάρχουν και εγκλήματα που η εξειδίκευση τους γίνεται κατ' εξαίρεση με υποκειμενικά στοιχεία . Π.χ. ο « σκοπός παράνομης ιδιοποίησης» εξειδικεύει το έγκλημα της κλοπής (άρθρο 372 Π.Κ.) και η «κακοβουλία» του δράστη εξειδικεύει το έγκλημα της σωματικής βλάβης ανηλικού.

⁴⁶ Βλ. σχ. Νικόλαος ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα,2000, σελ.142

⁴⁷Βλ. σχ. Νικόλαος ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα,2000, σελ.243 και ο.π. Χ. ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ σελ. 117-136 και ΚΩΣΤΑΡΑ σελ. 71-84 περί της ανάλυσης της ειδικής υπόστασης ενός εγκλήματος.

Επιπρόσθετα, είναι χρήσιμο να προσδιοριστούν συνοπτικώς ώστε να διακριθούν παράλληλα μεταξύ τους και οι έννοιες⁴⁸ της φοροαποφυγής, της φοροδιαφυγής και της φορουπερημερίας.

Ιδιαίτερο γνώρισμα της φοροαποφυγής, είναι ότι ο φορολογούμενος εκμεταλλεύεται τα κενά και τις ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας αλλά και συνδυαστικά και τις θεσμικές δυνατότητες που του παρέχει η διεθνής και η εθνική έννομη τάξη, με αποτέλεσμα να επενεργεί και να διαμορφώνει κατά το δοκούν τα εκάστοτε κρίσιμα για την φορολόγηση του πραγματικά δεδομένα, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε αυτά να εκφεύγουν της γραμματικής ερμηνείας του θεμελιωτικού της οφειλής φορολογικού νόμου, παρότι, την ίδια στιγμή, τούτα, ως ενιαίο οικονομικό σύνολο, καλύπτονται από το «πνεύμα» του σχετικού νόμου. Προδήλως, ο φορολογούμενος αποσκοπεί με μια αποδοκιμαζόμενη από την έννομη τάξη συμπεριφορά, την μερική ή ολική αποφυγή εκπλήρωσης της φορολογικής του οφειλής.

Στην περίπτωση της φοροδιαφυγής ο φορολογούμενος επενεργεί με παράνομες πράξεις ή και παραλείψεις στην εξατομικευμένη διαδικασία της φορολογικής του οφειλής από την αρμόδια φορολογική αρχή, προσβάλλοντας έτσι τη δικαιοσύνη υπόσταση της φορολογικής αξίωσης της πολιτείας. Τέλος, στην περίπτωση της φορουπερημερίας, ο φορολογούμενος υπαίτια παραλείπει να πληρώσει εμπρόθεσμα την φορολογική του οφειλή που έχει βεβαιωθεί ταμειακά σε βάρος του, από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Οι προηγούμενες παρεκκλίνουσες συμπεριφορές για να παράσχουν έρεισμα σε μέτρα ποινικής καταστολής στου ουσιαστικό ποινικό δίκαιο θα πρέπει να πληρούν τις νομοτυπικές προϋποθέσεις που θέτουν τα αρ. 17,18,19 του Ν.2523/1997, οι οποίες θα παρουσιαστούν ευθύς αμέσως μαζί με την νομοτυπική μορφή του αρ. 25 του Ν. 1882/1990.

⁴⁸ Βλ. σχετ. για αυτές Θ.ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ» « Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΞΙΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ Ε.Ε. ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΝΝΟΜΗ ΤΑΞΗ», Εκδόσεις Σάκκουλα 2005 σελ. 10-14 και Δ.ΖΙΟΥΒΑ σε ΚΟΥΡΑΚΗ «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ» Εκδόσεις ANT.Σάκκουλα, 2007 σελ. 22-28.

Ι Αδίκημα Φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος (Αρ. 17 Ν. 2523/1997.)

Σύμφωνα με το αρ. 17 Ν. 2523/1997, προβλέπεται ότι: «1. Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή, παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση, τελεί αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

* Το πρώτο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2α άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και β) «με κάθειρξη» , εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ .

«Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης.»

*Οι λέξεις «με κάθειρξη» τέθηκαν αντί των λέξεων «με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών» και το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με την παρ.2 εδάφια β' και γ' αντίστοιχα άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

* Τα προβλεπόμενα όρια σε δραχμές από τις διατάξεις της παραγράφου 2 καθορίσθηκαν από 1.1.2002 σε δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ αντίστοιχα με το άρθρο 21 παρ. 1 περ.η' Ν.2948/2001.

3. Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου: α) ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρυβεί και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρυβεί και β) ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.2238/1994 για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 ο φόρος που προκύπτει με την

εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

4. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει και όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο αυτόν, τιμωρούμενος με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε για κάθε διαχειριστική περίοδο υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα πενήντα εκατομμύρια (50.000.000) δραχμές.

* ΠΡΟΣΟΧΗ: Με το άρθρο 21 παρ. 1 περ.η' Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α 242, τα προβλεπόμενα όρια σε δραχμές από τις διατάξεις της και της παραγράφου 4 του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται από 1.1.2002 σε δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ αντίστοιχα.»

Ι.1 Αντικειμενική υπόσταση

Η εξαπάτηση της φορολογικής αρχής από την οποία υπόκειται σε έλεγχο το φορολογούμενο πρόσωπο, μπορεί να τελεστεί είτε με πράξη είτε με παράλειψη. Στην πρώτη περίπτωση με την υποβολή ανακριβούς δηλώσεως. Υποκείμενο του εγκλήματος μπορεί να είναι μόνο φυσικό πρόσωπο, το οποίο προφανώς είναι υπόχρεο φορολογικής δηλώσεως. Συνεπώς μέχρι στιγμής το έγκλημα του αρ. 17 μπορεί να εμφανίζεται και ως έγκλημα ενέργειας, όταν έτσι εκδηλώνεται, αλλά και ως γνήσιο έγκλημα παράλειψης⁴⁹. Το δε έγκλημα στοιχειοθετείται και αν ακόμη πραγματωθεί ένας μόνον τρόπος τέλεσης. Συνεπώς πρόκειται για έγκλημα «γνήσια πολύτροπο ή απαλλακτικώς μεικτό⁵⁰». Επιπλέον, μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι ιδιαίτερο⁵¹ έγκλημα, λόγω της ιδιότητας του υποκειμένου να είναι κατά νόμο υπόχρεο για φορολογική δήλωση.

Η εν λόγω παρεκκλίνουσα συμπεριφορά του υπόχρεου για να είναι και παραβατική απαιτείται από τον νόμο, να οδηγεί στην απόκρυψη καθαρού

⁴⁹ Καθότι ο πυρήνας της αντικειμενικής υπόστασης, η δεύτερη έκφραση της εγκληματικής συμπεριφοράς παρουσιάζεται ως μια αποχή από ορισμένη ενέργεια που αξιολογείται αυτοτελώς στο αρ. 17 αλλά η οφειλόμενη ενέργεια υποβολής φορολογικής δηλώσεως προβλέπεται από το νόμο ευθέως (κατά νόμο υπόχρεος) και τιμωρείται αυτοτελώς. Περί υπόχρεου φορολογικής δηλώσεως βλ.σχ. Κων/νο ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ "ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ", Εκδόσεις Σάκκουλα 2011, σελ. 411-412.

⁵⁰ Καθότι και οι δύο τρόποι τέλεσης μπορούν να γίνουν επί του ίδιου υλικού αντικείμενου λ.χ. όπως ο βιασμός τελείται και με χρήση βίας αλλά και με απειλή, βλ.σχ. αντί άλλων Α.ΚΩΣΤΑΡΑ «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΣΥΝΟΨΗ ΓΕΝΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ» Εκδόσεις Αντ. Π..Σάκκουλα 2004, σελ. 151-153.

⁵¹ Χαρακτηρίζεται δε «οιωνεί ιδιαίτερο» έγκλημα, βλ.Δ. ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 42.

εισοδήματος. Δεν απαιτείται όμως να επέλθει με όρους αιτιακού συνδέσμου ένα παραπέρα αποτέλεσμα ξέχωρο και διακριτό από τη συμπεριφορά της υποβολής ανακριβούς δηλώσεως ή την παράλειψη της υποβολής δηλώσεως. Επομένως είναι ένα τυπικό⁵² έγκλημα όπου η αντικειμενική υπόσταση εξαντλείται σε ορισμένη συμπεριφορά (πράξη ή παράλειψη) με τη συνδεδεμένη άρρηκτα σ' αυτή μεταβολή στον εξωτερικό κόσμο. Ουσιαστικώς, μεταβάλλεται η πραγματική κατάσταση της βεβαίωσης του φόρου και η φορολογική αρχή πλανάται και προφανώς παρεμποδίζεται για να λάβει γνώση της αλήθειας. Δεν απαιτείται επομένως η επιτυχία του υποκειμένου, αυτής της συμπεριφοράς, να αποκρύψει το καθαρό εισόδημα του, ώστε να πληρείται η αντικειμενική υπόσταση.

Υπό την οπτική αυτή, το έγκλημα του άρθρου 17 είναι έγκλημα διακινδύνευσης και μάλιστα συγκεκριμένης διακινδύνευσης, διότι, ο νόμος απαιτεί, για να πληρωθεί η αντικειμενική υπόσταση, την πράγματι επέλευση διακινδύνευσης του εννόμου⁵³ αγαθού, που δεν είναι άλλο από τις φορολογικές αξιώσεις του δημοσίου οι οποίες αποτελούν αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του.

Έτσι με αυτή τη συλλογιστική η ιδιαίτερη μεταβολή της απόκρυψης εισοδήματος θα στοιχειοθετείται πάντοτε⁵⁴, προκειμένου περί μη υποβολής δήλωσης.

Σχετικά όμως με την ανακρίβεια της δήλωσης, η συμπεριφορά αυτή δεν συνάδει πάντοτε με την απόκρυψη εισοδήματος. Αυτό μπορεί να συμβεί λ.χ. όταν η ανακρίβεια της δήλωσης αφορά φορολογικές πληροφορίες και στοιχεία λιγότερο κρίσιμα, όπως κατοικία ή έδρα του φορολογούμενου. Χαρακτηριστικό δε, είναι το παράδειγμα⁵⁵, με το οποίο η διάκριση μεταξύ ανακριβούς δήλωσης και απόκρυψης εισοδήματος γίνεται ακόμη πιο ευκρινής, στην περίπτωση όπου

⁵² Για τη διάκριση εγκλημάτων συμπεριφοράς και αποτελέσματος βλ. σχετικώς Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ I» Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας 2007, σελ. 145-148.

⁵³ Για το νομικό αντικείμενο του φορολογικού ποινικού δικαίου βλ. ενδεικτικώς Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 14-19 και τις εκεί παραπομπές «Οι φορολογικές αξιώσεις του Ελληνικού Δημοσίου έναντι εκάστοτε φορολογούμενου αποτελούν υποσύνολο της κρατικής περιουσίας έτσι ώστε να θεμελιώνεται ειδικότητα των φορολογικών εγκλημάτων απέναντι στα εγκλήματα κατά της περιουσίας του ειδικού μέρους του Π.Κ.», βλ. επίσης ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ» Εκδόσεις Σακκουλα 2005, σελ. 189 επομ και ιδίως σελ. 197-198.

⁵⁴ Εκτός εάν το καθαρό εισόδημα του υπόχρεου είναι μηδενικό, οπότε εκ των πραγμάτων δεν μπορεί να οδηγήσει τη συμπεριφορά αυτή στην απόκρυψη καθαρού εισοδήματος.

⁵⁵ Βλ. ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 43

ο μεγαλομανής «μνηστήρας» υποβάλλει ανακριβή δήλωση με μεγαλύτερο εισόδημα, για να εντυπωσιάσει την όμορφη υπάλληλο της ΔΟΥ.

Επίσης, αναφορικά με τη διάρκεια του εγκλήματος του άρθρου 17 πρέπει να επισημανθεί ότι συναρτήσει με το άρθρο 3 παρ. 2 εδ. ιγ του Ν.943/2011⁵⁶ συνάγεται το συμπέρασμα, με βάση τη γραμματική ερμηνεία ότι το έγκλημα ορίζεται ως διαρκές⁵⁷.

1.2.Υποκειμενική υπόσταση

Με βάση τα άρθρα 18, 26 και 27 Π.Κ. μπορεί να εξαχθεί με ασφάλεια το συμπέρασμα ότι για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος απαιτείται δόλος⁵⁸ οποιουδήποτε βαθμού του δράστη.

Ωστόσο κρίσιμο είναι να ειπωθεί ότι από την νοητική διεργασία του φερόμενου δράστη ο οποίος επιλέγει να μην υποβάλλει ή να υποβάλλει ανακριβή δήλωση, θα πρέπει να προκύπτει ότι επιδιώκει «να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος». Μόνο έτσι θεμελιώνεται ο άδικος χαρακτήρας της φοροδιαφυγής.

Ο συγκεκριμένος σκοπός αποφυγής της πληρωμής φόρου εισοδήματος καθιστά την φοροδιαφυγή για φορολογία εισοδήματος έγκλημα « με υπερχειλή υποκειμενική υπόσταση», καθότι ο συγκεκριμένος απώτερος σκοπός του δράστη αποτελεί υποκειμενικό στοιχείο του αδίκου.

Επομένως, δεν αρκεί το γνωστικό στοιχείο του δράστη να προβλέπει την αποφυγή καταβολής του φόρου ως ενδεχόμενη ή και αναγκαία συνέπεια της απόκρυψης εισοδήματος, αλλά πρέπει να καταδεικνύεται επαρκώς από το βουλητικό του στοιχείο, ότι επιδιώκει⁵⁹ την απόκρυψη εισοδήματος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου που του αναλογεί. Η δε

⁵⁶ Βλ. άρ. 21 παρ. 10 του Ν.2523/1997 «Στα αδικήματα του παρόντος Νόμου, χρόνος τέλεσης είναι το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπάιτιος μέχρι την συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής».

⁵⁷ Δημιουργείται μια προβληματική όμως σχετικά με το αν το έγκλημα του άρθρου 17 είναι στιγμιαίο ή διαρκές η οποία θα παρουσιαστεί στην ενότητα 4 της παρούσης εργασίας μέσω μιας δογματικής διεργασίας σε σχέση με το άρθρο 17 Π.Κ.

⁵⁸ Σημείο αναφοράς του δόλου είναι τα δομικά στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης ήτοι η μη υποβολή ή υποβολή ανακριβούς δηλώσεως.

⁵⁹ Βλ. αρ. 27 παρ. 2 εδ. Β Π.Κ.

πραγμάτωση αυτού του σκοπού⁶⁰ δεν απαιτείται ως προϋπόθεση για τη τέλεση του εγκλήματος, καθόσον το έγκλημα του άρθρου 17 είναι έγκλημα διακινδύνευσης. Βεβαίως το προστατευόμενο έννομο αγαθό μπορεί να υποστεί και βλάβη⁶¹ η οποία επέρχεται με την πραγμάτωση του σκοπού.

Ακόμη, θα πρέπει να υπάρχει και ένα αντικειμενικό αντίκρισμα του σκοπού⁶² υπό την έννοια ότι η πράξη ή παράλειψη της απόκρυψης θα πρέπει να είναι αντικειμενικά πρόσφορη ως προς την τελική αποφυγή πληρωμής του στόχου που δεν είναι άλλος από την τελική αποφυγή πληρωμής του φόρου. Συνεπώς, υπάρχει μια σχέση επικάλυψης μεταξύ αντικειμενικού και υποκειμενικού στοιχείου, καθότι η απόκρυψη εισοδήματος ως στοιχείο της αντικειμενικής υποστάσεως συνιστά (σε πλήρη αντιστοιχία) και στοιχείο της υποκειμενικής υποστάσεως, περί αποφυγής πληρωμής φόρου. Άλλωστε αυτό καταδεικνύεται, δια της νοήσεως και της κρίσεως εξαγωγή ασφαλούς λογικού συμπεράσματος, αλλά και από την ρητή πρόβλεψη του ποινικού νομοθέτη που θέτει ως προϋπόθεση τέλεσης της εγκληματικής συμπεριφοράς την επιδίωξη αποφυγής πληρωμής του φόρου.

Ενδεικτική περί της υποκειμενικής υπόστασης του άρθρου 17 είναι και η υπ' αριθ. 1231/2011 Α.Π. στην οποία περιληπτικώς⁶³ αναφέρονται τα εξής:

❖ **«Τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2523/1997 ως εγκλήματα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης:** «Ειδικότερα, περιγράφεται η υποκειμενική υπόσταση των οικείων εγκλημάτων, κατά την οποία η παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος, ή η μη απόδοση ή ανακριβής απόδοση στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας κ.λπ. στοιχειοθετείται μονό αν ο φορολογούμενος ενήργησε "προκειμένου να αποφύγει: την πληρωμή φόρου εισοδήματος", ή προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου προστιθέμενης αξίας ή να πληρώσει λιγότερο φόρο. Από τη χρήση της θέσης "προκειμένου" στο κείμενο του νόμου συνάγεται

⁶⁰ Ο εν λόγω σκοπός δεν απαιτείται να είναι ο μοναδικός και ο τελικός σκοπός του δράστη, αλλά αρκεί να είναι ο αναγκαίος ή ο ενδιάμεσος για την επιδίωξη και πραγμάτωση ενός άλλου απότερου σκοπού. Βλ. σχετικώς Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 45 και την εκεί υπ' αριθ. 7 παραπομπή.

⁶¹ Εξαρτάται από την εγκληματική δεινότητα του δράστη και από την αποτελεσματικότητα του φορολογικού ελεγκτικού μηχανισμού. Βλ. και Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 44 παραπομπή 66.

⁶² Βλ. σχετικώς ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 45 και τις εκεί υπ' αριθ. 67 κ 68 παραπομπές «Ικανή να θεμελιώσει σκοπό αποφυγής φόρου δεν είναι κάθε ελλείπουσα ή ανακριβής, αλλά μόνον η αποκρύπτουσα εισοδήματα παράλειψη ή υποβολή τέτοιας δήλωσης.»

⁶³ Βλ. σχετ. για την περιληπτική αναφορά της υπ' αριθ. 1231/2011 ΑΠ.Α. Θ. ΣΑΜΙΟ, «ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ. ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΨΕΙΣ» (άρθρα 17-21 του Ν. 223/1997) (Παρουσίαση της σχετικής νομολογίας του Αρείου Πάγου του έτους 2011) Ποινικά Χρονικά ΞΒ/2012 σελ. 386 '.

ότι στις περιπτώσεις αυτές διαπλάθεται έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υποστάσεως (έγκλημα σκοπού) και ο φορολογούμενος πρέπει να ενεργεί με υπερχειλή δόλο (άρθρο 27 παρ.2 ΠΚ) και συγκεκριμένα θα πρέπει με την πράξη της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή την παράλειψη της υποβολής δήλωσης, ή με τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση φόρου προστιθέμενης αξίας να αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα, γνωρίζοντας, έστω και με την έννοια του ενδεχόμενου δόλου, και επιδιώκοντας να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος ή του φόρου προστιθέμενης αξίας. Αν δεν υπάρχει ο ανωτέρω εγκληματικός σκοπός στο πρόσωπο του φορολογουμένου, δεν πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δεν στοιχειοθετούνται τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του ανωτέρω νομού» (ΑΠ 1231/2011)¹.

❖ **Αναγκαία η ειδική αιτιολόγηση του σκοπού αποφυγής της πληρωμής φόρου εισοδήματος (άρθρο 17 του Ν. 2523/1997) η ΦΠΑ κ.λπ. (άρθρο 18 του Ν. 2523/1997):** «Επομένως, θα πρέπει στην καταδικαστική απόφαση για τις ανωτέρω πράξεις να περιέχεται πλήρης και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, αφενός της αντικειμενικής υπόστασης που θεμελιώνουν τα άνω αδικήματα, κυρίως όμως να αιτιολογείται ο συγκεκριμένος σκοπός (αποφυγής πληρωμής φόρου εισοδήματος ή φόρου προστιθέμενης αξίας), ο οποίος πρέπει να αναφέρεται και να εξειδικεύεται ρητά και με σαφήνεια, αφού πρόκειται για στοιχείο της υποκειμενικής υποστάσεως των αδικημάτων των άρθρων 17 και 18 του ν 2523/1997» (ΑΠ 1231/2011)

1.3.Ποινές

Αναφορικά με τις προβλεπόμενες ποινές, αυτές προβλέπονται στην παρ. 2 του αρ. 17 και το κριτήριο διάκρισης μεταξύ της πλημμεληματικής από της κακουργηματικής μορφής της παραβατικής συμπεριφοράς της φοροδιαφυγής είναι αμιγώς ποσοτικό⁶⁴. Συγκεκριμένα, το ποσοτικό κριτήριο έγκειται στο χρηματικό ποσό των 15.000,00 Ευρώ και αφορά το φόρο που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί σε κάθε διαχειριστική περίοδο. Επίσης κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη, κατά τη δικανική κρίση, η διάρκεια της απόκρυψης. Επιπλέον, στην κακουργηματική μορφή της φοροδιαφυγής, με την προσθήκη του άρθρου 2 του Ν. 3943/2011, η επαπειλούμενη ποινή διευρύνθηκε σε σχέση με πριν, και πλέον η ποινή είναι

⁶⁴ Βλ. σχ. Άρ. 17 παρ. 2 του Ν.2523/1997 και Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 46

αυτή της καθείρξεως⁶⁵ αντί της ποινής της καθείρξεως μέχρι δέκα έτη, που ίσχυε πριν την προσθήκη του Ν. 3943/2011. Τροποποιήθηκε, επίσης η διάταξη⁶⁶ για την μετατροπή της ποινής, έτσι ώστε η μετατροπή και η αναστολή της ποινής κατά τους όρους του Π.Κ. να επιτρέπεται μόνο για τα πλημμελήματα του άρθρου 17, ενώ το ποσό της μετατροπής ορίστηκε σε υψηλότερο επίπεδο από αυτό του άρθρου 82 Π.Κ. (20-100 Ευρώ) ενώ απαγορεύτηκε⁶⁷ η αναστολή και η μετατροπή σε περίπτωσης δεύτερης και κάθε πέρα υποτροπής.

Ι.4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός

Ως προς το υποκείμενο τέλεσης, θεωρείται (ως προς το ορθότερον) έγκλημα «οιονεί» ιδιαίτερο, εφόσον δράστης δύναται να είναι φυσικό πρόσωπο⁶⁸, που έχει εκ του νόμου υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ή εμπίπτει στον κύκλο προσώπων που αναφέρονται ρητώς στο άρθρο 20 Ν. 2523/1997.

Ως προς το αντικείμενο του εγκλήματος, πρόκειται για έγκλημα που έχει υλικό αντικείμενο, το οποίο συνίσταται τόσο στα καθαρά εισοδήματα που απεκρύβησαν όσο και στο φόρο που αναλογεί σε αυτά. Ως έννομο αγαθό που προσβάλλεται με το εν λόγω αδίκημα θεωρείται, όμως, μόνο ο φόρος. Πρόκειται για ψευτοέγκλημα⁶⁹, δεδομένου ότι το αδίκημα θεμελιώνεται από ένα συγκεκριμένο ποσό και πάνω.

Ως προς το αποτέλεσμα, θεωρείται έγκλημα τυπικό, δεδομένου ότι το τυποποιημένο αποτέλεσμα της μη υποβολής ή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης είναι η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων, το οποίο δεν παρουσιάζει αυτοτέλεια σε σχέση με τη μυϊκή ενέργεια του δράστη. Η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων δεν συνιστά βλάβη, αλλά διακινδύνευση του εννόμου αγαθού, δηλαδή της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου. Δεδομένου ότι η πρόκληση

⁶⁵ Βλ. αρ. 52 Π.Κ. όπου προβλέπεται η διάρκεια της καθείρξεως είναι από πέντε μέχρι είκοσι έτη.

⁶⁶ Αρ. 21 παρ. 8 Ν.2523/1997

⁶⁷ Όπως άλλωστε ίσχυε και με τον προισχύσαντα νόμο αναφορικά με την μετατροπή βλ. και Μ. ΚΑΤΦΑ ΓΚΜΠΑΝΤΙ Π. ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ 12/2011 σελ. 1308

⁶⁸ . Ως προς το υποκείμενο του φόρου βλ. άρθρο 2 Ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 5 Ν. 3845/2010 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), σε συνδυασμό με το άρθρο 61 Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 3 παρ.10 Ν. 3845/2010 και από το άρθρο 8 παρ.5 Ν. 3845/2010 σε συνδυασμό και με το άρθρο 101 Ν. 2238/1994 και το άρθρο 107 Ν. 2238/1994, όπως ισχύουν μετά από την κατάργηση απαλλαγών που επέφερε ο Ν. 3825/2010.

⁶⁹ . Βλ. Ι. Μανωλεδάκης, Η ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής, Αρμεν. 1989, σελ. 626 επ.

κινδύνου αναφέρεται στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, πρόκειται για έγκλημα συγκεκριμένης διακινδύνευσης⁷⁰.

Ως προς τον τρόπο τέλεσης, θεωρείται έγκλημα μικτό, δεδομένου ότι στοιχειοθετείται τόσο με θετική ενέργεια όσο και με παράλειψη, και ειδικότερα σφρευτικώς μικτό εφόσον οι δύο τρόποι τέλεσης δεν δύναται να εναλλαχθούν κατά την ίδια διαχειριστική περίοδο. Εν συνεχεία, πρόκειται για έγκλημα απλό, πολύτροπο, κοινό και (ως προς το ορθόν) στιγμιαίο⁷¹.

Βάσει των στοιχείων της υποκειμενικής υπόστασης, θεωρείται έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υπόστασης. Βάσει ποινικής κυρώσεως, θεωρείται πλημμέλημα στη βασική του μορφή και κακούργημα στη διακεκριμένη του. Πρόκειται για έγκλημα αυτεπαγγέλτως διωκόμενο, μετά από αίτηση της αρχής για άσκηση ποινικής δίωξης⁷².

⁷⁰ . Βλ. Μ. Καϊάφα- Γκμπάντι, Κοινώς επικίνδυνα εγκλήματα, γ' έκδοση, Σάκκουλας 2005, σελ. 22 επ.

⁷¹ . Ήδη τα εν λόγω εγκλήματα, με τον Ν. 3943/2011 θεωρούνται διαρκή. Τουτό προκύπτει από την Εισηγητική Έκθεση, όπου αναφέρεται ρητώς ότι: “Θεσπίζονται ως διαρκή και επομένως, ως συνεχή αυτόφωρα, τα αδικήματα:β) της φοροδιαφυγής με την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος.”. Βλ. ΚΝοΒ, τόμος 59, τεύχος 2, σελ.535 επ.

⁷² . Στο άρθρο 3 παρ.2 του Ν. 3943/2011 προβλέπεται το εξής: “ Η παράγραφος 2 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «2. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Φ Ε Κ 211 Α') ή υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, ως εξής: α) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ανεξάρτητα εάν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης. ββ) στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε, με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών γγ) στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, δδ) στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και εε) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. β) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου του Κ. Β.Σ. ή κατά της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών ββ) στην περίπτωση του πρώτου εδαφίου και την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και γγ) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων δεν υπερβαίνει τα δέκα ή δεν υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της

Η Αδίκημα Φορο-Υπεξαίρεσης για την παράλειψη απόδοσης ή ανακριβής απόδοσης Φ.Π.Α.ή άλλων παρακρατούμενων φόρων και τελών (αρ 18 Ν. 2523/1997).

Σύμφωνα με το άρ. 18 Ν. 2523/1997, προβλέπεται ότι: «1.«1. Όποιος, προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη φορολογική αρχή με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές, τιμωρείται:»

***** Η πρώτη περίοδος της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2δ**

άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

α) με φυλάκιση εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίσθηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση έως το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ, β) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίσθηκε ή δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς, ανέρχεται σε ετήσια βάση από το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ μέχρι το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) ευρώ και γ) «με κάθειρξη» εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ.

***** Οι λέξεις «με κάθειρξη» της περ.γ' τέθηκαν αντί των λέξεων «με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) έτη» με την παρ.2ε άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.**

Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά." «Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών.»

νόμιμη προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής: αα) στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και ββ) στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον δεν

παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επίσης, αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη.»".

***** Το τελευταίο εδάφιο της παρ.1,η οποία αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 16 παρ.1 Ν.3888/2010,ΦΕΚ Α 175/30.9.2010,προστέθηκε με την παρ.2ε άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.**

2. 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 φορολογουμένου.

«3. Αν η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών δεν υπερβαίνει το ένα έτος, ο υπαίτιος απαλλάσσεται, εφόσον καταβληθούν, από την ημέρα που γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής, οι κατά περίπτωση οφειλόμενοι φόροι, τέλη ή εισφορές με τις κάθε είδους προβλεπόμενες προσαυξήσεις, τέλη και Πρόστιμα επί αυτών. Εάν η καταβολή συντελεστεί μετά τη συμπλήρωση έτους, αλλά πριν τη λήξη της αποδεικτικής διαδικασίας σε πρώτο βαθμό, επιβάλλεται ποινή μειωμένη κατά το άρθρο 83 του Ποινικού Κώδικα.»

***** Η παρ.3 προστέθηκε με την παρ.2ζ άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.»**

II.1. Αντικειμενική υπόσταση

Υποκείμενο του εγκλήματος της φορουπεξαιρέσης , είναι εκείνα τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ουσιαστικώς φέρονται να διαθέτουν την ικανότητα του αυτουργού, Αυτά είναι οι φορολογούμενοι οι οποίοι υποχρεούνται⁷³ να αποδώσουν στο Δημόσιο ή άλλο φορέα τους φόρους, τέλη και εισφορές που εισέπραξαν ή παρακράτησαν για λογαριασμό του, από άλλα τρίτα πρόσωπα τα οποία φέρουν το φορολογικό βάρος.

Όπως γίνεται αντιληπτό, το αρ. 18 διαφοροποιείται από τα αρ. 17 και η διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι το οφειλόμενο ξένο φόρο τον οποίο ο δράστης δεν αποδίδει, τον έχει ήδη στην κατοχή του. Επιπλέον, η αντικειμενική υπόσταση πληρείται και με τον παράνομο συμψηφισμό⁷⁴ του οφειλόμενου Φ.Π.Α.

⁷³ Οι υπόχρεοι για απόδοση φόρου εμφανίζονται στο αρ. 35 του Ν. 2859/2000 , βλ. ενδεικτικώς Δ.ΖΙΟΥΒΑ, ο.π. σελ.47 παραπομπή 72.

⁷⁴ Βλ. και Α.Π. 1156/2011 από Θ.ΣΑΜΙΟ ο.π. σελ. 386-387. Επιπλέον, η έννοια του συμψηφισμού και της επιστροφής Φ.Π.Α. αποσαφηνίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000. Βλ. επίσης Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 47-48, όπου αναφέρεται : «Ο Φ.Π.Α. βαρύνει ως έμμεσος φόρος α) την παράδοση αγαθών (πώληση) και την παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας στην Ελλάδα β) την εισαγωγή αγαθών από τρίτες χώρες (έκτος Ε.Ε.) γ) την ενδοκοινοτική

Ένα χαρακτηριστικό παράδειγμα⁷⁵ παρακράτησης φόρου είναι η παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτές Υπηρεσίες⁷⁶, ο οποίος πρέπει να αποδοθεί στη συνέχεια στο Δημόσιο, από τον εργοδότη, ο οποίος εμφανίζεται ως υπόχρεος, καθότι παρακρατεί από τον εργαζόμενο, οποίος εμφανίζεται ως υποκείμενο του φόρου εισοδήματος από μισθωτές Υπηρεσίες, τον ανάλογο φόρο που αντιστοιχεί στην φορολογική του κλίμακα, προκειμένου να αποδοθεί προκαταβολικά στο Δημόσιο.

Δικαιολογητική βάση της προκαταβολικής απόδοσης φόρου στο Δημόσιο, είναι η εξυπηρέτηση της φορολογικής διοίκησης, υπό την έννοια ότι οι φόροι εισπράττονται ταχύτερα και σε τακτικότερες του έτους περιόδους, με αποτέλεσμα θεωρητικά να προλαμβάνεται η φοροδιαφυγή.

Επιπρόσθετα, πρέπει να επισημανθεί, ότι στο αρ. 18, με τις παρεμβάσεις που έγιναν με τον Ν. 3943/2011, αναδιατυπώθηκε⁷⁷ η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος της παρ. 1 και εισήχθη ως νέα μορφή τέλεσης του εγκλήματος η διακράτηση⁷⁸ Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών.

Κατά τα άλλα ισχύουν, τηρουμένων των αναλογιών οι παρατηρήσεις για το έγκλημα του Ν. 2523/1997.

❖ **Ενδεικτική περί της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του αρ. 18, η Α.Π. 1156/2011 που αφορά καταδίκη για ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. μέσω α) του συμψηφισμού Φ.Π.Α. δια της αποδοχής εικονικών τιμολογίων β) του ελλείμματος στο ισοζύγιο αγορών –πωλήσεων, γ) της μη κανονικής διάτρησης των τιμολογίων δ) της εξόφλησης του τιμήματος με πρακτική μη συνήθη στις**

απόκτηση αγαθών στην Ελλάδα, δηλαδή την αγορά από άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. Η βασική λειτουργία του συμψηφισμού του Φ.Π.Α. πραγματοποιείται όταν ο υπόχρεος προς απόδοση Φ.Π.Α. (π.χ. πωλητής προϊόντος) εκπίπτει από τον Φ.Π.Α. που εισέπραξε από το υποκείμενο του φόρου (καταναλωτή) για την πώληση και παράδοση αγαθών (Φ.Π.Α. εσόδων ή Φ.Π.Α. εκροών), τον Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκε (π.χ. ως αγοραστής πρώτων υλών) κατά την αγορά και απόκτηση αγαθών (Φ.Π.Α. δαπανών ή Φ.Π.Α. εισροών). Ο υπόχρεος προς απόδοση Φ.Π.Α. οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο το ποσό του Φ.Π.Α. που προκύπτει ως πλεόνασμα από τον παραπάνω συμψηφισμό (επειδή τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα του ξεπέρασαν τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έξοδά του). Αντίστοιχα, έχει αξίωση επιστροφής Φ.Π.Α. όταν τα έξοδα υπερβαίνουν τα έσοδά του». Βλ. επίσης ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ ο.π. σελ. 105-106.

⁷⁵ Όπως εμφανίζεται από Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 48

⁷⁶ Βλ. άρ. 57 Κ.Φ.Ε.

⁷⁷ Ως προς την ειδική μορφή φορολογικής απάτης που περιέχεται στη συγκεκριμένη παράγραφο. Η δε αντικειμενική της υπόσταση ήταν ήδη βελτιωμένη με την παρέμβαση του Ν. 3888/2010 όπως επισημαίνεται από την Μαρία ΚΑΙΦΑ-ΓΚΝΤΑΜΠΙ στην Ποιν. Δικ. 12/2011, σελ. 1313.

⁷⁸ Βλ. σχετ. για την έννοια της διακράτησης τέτοιων φόρων και Μ. ΚΑΙΦΑ-ΓΚΝΤΑΜΠΙ π. Δικ. 12/2011, σελ. 1314 επομ.

εμπορικές συναλλαγές, ε) της απουσίας έδρας στη δηλωθείσα διεύθυνση και η ανυπαρξία λοιπών εγκαταστάσεων, που ως σύνολο και το καθένα ξεχωριστά χρησιμοποιήθηκαν ως ενδείκτες εικονικότητας των επίμαχων τιμολογίων και περιληπτικώς, έχει ως εξής⁷⁹: Είναι ορθή και αιτιολογημένη η καταδικαστική (για το αδίκημα του άρθρου 18 του Ν 2523/1997) απόφαση του δικαστηρίου της ουσίας, με την οποία έγιναν δεκτά τα ακόλουθα «Η κατηγορουμένη στη Θεσσαλονίκη στις 1.1.2003 προέβη στην τέλεση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, μέσω του συμψηφισμού ΦΠΑ και έτσι προέβη σε ανακριβή απόδοση ΦΠΑ που ξεπερνούσε σε ετήσια βάση το ποσό των 3.000 ευρώ. Ειδικότερα ενώ ήταν νόμιμη εκπρόσωπος (διευθύνουσα σύμβουλος) της εταιρίας με την επωνυμία "Γ.Κ. Α.Ε." προέβη σε συμψηφισμό του Φ.Π.Α. αυτής ως προς το ποσό των 8.452,24 ευρώ με το να παραλάβει και να καταχωρήσει στα λογιστικά βιβλία της προαναφερθείσας εταιρίας 4 τιμολόγια έκδοσης του Α.Κ συνολικής αξίας 46.956,92 ευρώ, τα οποία παρουσιάστηκαν στους υπαλλήλους τη Θ' Δ.Ο Υ [...]. Επειδή όμως τα ανωτέρω τιμολόγια ήταν εικονικά, η ίδια διεύρυνε τον όγκο των δαπανών της εταιρίας με την επωνυμία Γ. Κ. Α.Ε. και έτσι κατάφερε να εμφανίζεται στο θετικό υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών της ανωτέρω εταιρίας το ποσό των 8.452,24 ευρώ προς συμψηφισμό με τον ΦΠΑ εκροών της. Επομένως με τον τρόπο αυτό έγινε ανακριβής απόδοση ΦΠΑ της προαναφερθείσας εταιρίας για τη διαχειριστική περίοδο έτους 2002 ως προς το ποσό των 8.452,24 ευρώ, το οποίο, αφού αφορούσε ανύπαρκτη συναλλαγή, δεν έπρεπε να χρησιμοποιηθεί προς συμψηφισμό με τον ΦΠΑ εκροών. Ο εικονικός χαρακτήρας των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων καταδεικνύεται από το ότι η ατομική επιχείρηση του Α.Κ., που είναι ο εκδότης των εν λόγω τιμολογίων, δεν εμφανίζει αγορές για τις χρήσεις των ετών 1999 έως και 2007 και επομένως δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιεί πωλήσεις χιλιάδων ευρώ χωρίς αντίστοιχες αγορές. Επιπλέον τα εν λόγω τιμολόγια έφεραν μη κανονική διάτρηση, δηλ. τα ίχνη διάτρησης δεν ήταν αυτά που χρησιμοποίησε η Θ' ΔΟΥ [...] κατά τη θεώρηση των φορολογικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του Α.Κ., ενώ όλα φέρουν την ένδειξη "εξοφλήθη", πράγμα που σημαίνει ότι εξοφλήθηκαν την δια στιγμή με μετρητά. Ωστόσο η συνήθης πρακτική στις συναλλαγές μεγάλης αξίας μεταξύ επιτηδευματιών είναι η τμηματική εξόφληση μέσω επιταγών και όχι η αυθημερόν εξόφληση με μετρητά. Επίσης η ατομική επιχείρηση του Α Κ φέρεται να έχει ως έδρα την οδό [...] στο κέντρο της πόλης της [...], όπως όμως διαπιστώθηκε, στην διεύθυνση αυτή δεν υπάρχει ούτε υπήρχε καμία τέτοια επιχείρηση. Η ανυπαρξία κατάλληλων εγκαταστάσεων (αποθηκευτικοί χώροι) από την προαναφερθείσα εταιρία αποδεικνύει την

⁷⁹ Βλ. σχετ. για την περιληπτική αναφορά της υπ'αριθ. 1231/2011 ΑΠ.Α. Θ. ΣΑΜΙΟ, 'ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ. ΟΥΣΙΟΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΨΕΙΣ (άρθρα 17-21 του Ν. 223/1997) (Παρουσίαση της σχετικής νομολογίας του Αρείου Πάγου του έτους 2011) Ποινικά Χρονικά ΞΒ/2012 σελ. 386 ''.

εικονικότητα των συναλλαγών. Εξάλλου, όπως ανέφερε στην ένορκη κατάθεση του ο μάρτυρας κατηγορίας Ε. Ι., υπάλληλος της ΔΟΥ [...], που διενέργησε τον έλεγχο με βάση τα οικονομικά στοιχεία της εταιρίας, της οποίας νόμιμη εκπρόσωπος είναι η κατηγορούμενη, δεν διέθετε εκείνο το χρονικό διάστημα το συνολικό ποσό των 141.514 ευρώ προκειμένου να πραγματοποιήσει τέτοιου ύψους συναλλαγές και μάλιστα να εξοφλεί τα ανωτέρω τιμολόγια με μετρητά. Επομένως πρέπει η κατηγορούμενη να κυρωθεί ένοχη της πράξης της ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. , που της αποδίδεται με το κατηγορητήριο σύμφωνα με το διατακτικό.» (ΑΠ 1156/2011)

II.2. Υποκειμενική υπόσταση

Επίσης τηρουμένων των απαραίτητων αναλογιών, όπως ήδη άλλωστε έχει επισημανθεί τα στοιχεία της υποκειμενικής υπόστασης του αρ. 17 συνάδουν με αυτά του αρ. 18.

Έτσι, καταρχήν απαιτείται να συντρέχει δόλος του φερόμενου δράστη, ανεξαρτήτου βαθμού⁸⁰ που να καλύπτει τα στοιχεία της υποκειμενικής υπόστασης⁸¹ , ενώ ταυτόχρονα περιλαμβάνεται ως πρόσθετος υποκειμενικός όρος, η αποφυγή της πληρωμής των φόρων που περιγράφονται στην αντικειμενική υπόσταση , ενώ επιπλέον δεν πρέπει να μην λαμβάνεται υπόψη και ο σκοπός⁸² του αυτουργού, δηλαδή η αποφυγή του ίδιου της πληρωμής των εν λόγω φόρων.

Επομένως και σ' αυτήν την περίπτωση, υπάρχει έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υποστάσεως, δεδομένου ότι η αντικειμενική υπόσταση επικαλύπτεται⁸³ από την υποκειμενική, δια της υπαιτιότητας που φέρει το εκάστοτε υποκείμενο της εγκληματικής συμπεριφοράς.

⁸⁰ Έστω και ενδεχόμενος δόλος

⁸¹ Δηλαδή της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο των συγκεκριμένων φόρων τελών και εισφορών ή διακράτηση τέτοιων φόρων-συμφηφισμός.

⁸² Όπως ήδη επισημάνθηκε ο απώτερος σκοπός μπορεί να είναι το ατομικό παράνομο περιουσιακό όφελος του δράστη.

⁸³ Η επικάλυψη για να είναι απόλυτη, ώστε να αποτυπώνονται με ενκρίνεια οι περισσότερες νομοτυπικές μορφές του αρ. 18, με πλήρη εξειδίκευση της αντικειμενικής και υποκειμενικής πλευράς τους, ίσως χρίζει αναδιατύπωση το αρ. 18, καθότι «για την ώρα συλλήβδην εμφανίζονται ως αξιόποινη φοροδιαφυγή για μη αποδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών », Βλ. για τον εν λόγω προβληματισμό ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ ο.π. σελ. 108-109 και παραπομπή 203

Ενδεικτικές περί της υποκειμενικής υπόστασης του άρθρου 18 είναι και τα νομολογιακά παραδείγματα που ήδη χρησιμοποιήθηκαν στην νομοτυπική περιγραφή του αρ. 17.

II.3. Ποινές

Ο υπαίτιος της παρεκκλίνουσας και παραβατικής συμπεριφοράς του αρ. 18 τιμωρείται με όσα ορίζονται στο αρ. 18 παρ. 1^α, β,γ. Σε περίπτωση συρροής περισσότερων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά. Επίσης κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης τέτοιων φόρων ή εισφορών. Επιπρόσθετα, προστέθηκε ένας υποχρεωτικός λόγος απαλλαγής από την ποινή. Όταν η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης των πιο πάνω φόρων, τελών ή εισφορών δεν υπερβαίνει το έτος και ο υπαίτιος καταβάλλει, από την ημέρα που γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τους, τους κατά περίπτωση οφειλούμενους φόρους, τέλη ή εισφορές με τις κάθε είδους προβλεπόμενες προσαυξήσεις, τέλη και πρόστιμα επ' αυτών. Επιπλέον, υπάρχει και ένας λόγος μείωσης της ποινής κατά το άρθρο 83 Π.Κ., στην περίπτωση που η σχετική καταβολή γίνει μετά τη συμπλήρωση έτους, αλλά πριν το τέλος της αποδεικτικής διαδικασίας σε πρώτο βαθμό.

Πρέπει να επισημανθεί ότι με την παρέμβαση του Ν.3943/2011, επιπλέον, επιβεβαιώθηκε η απειλούμενη ποινή της κακουργηματικής μορφής του αδικήματος, καλύπτοντας πλέον όλο το εύρος της ποινής της πρόσκαιρης κάθειρξης. Ακόμη, πρέπει να λεχθεί ότι δεν υπάρχει ειδική πρόβλεψη στην αποτύπωση της απειλής των ποινών⁸⁴, αναφορικά με την νέα μορφή τέλεσης του εγκλήματος της διακράτησης Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων.

Τέλος, έγιναν οι ίδιες τροποποιήσεις ως προς τη μετατροπή και αναστολή της ποινής που αναφέρθηκαν και για το άρθρο 17 του Ν.2523/1997.

⁸⁴ Με αποτέλεσμα να δύναται να χαρακτηριστεί «νομικήν κακότεχνη και προβληματική», Βλ. σχετ. Μ. ΚΑΙΦΑ ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ, ο.π. Ποιν. Δικ. 12/2011, σελ. 1313 και την εκεί παραπομπή 42. Επίσης βλ. ο.π. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ σελ. 110-111.

II.4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός

Ως προς τον νομοτυπικό χαρακτήρα του εγκλήματος, ισχύουν όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην αντίστοιχη ενότητα για τον νομοτυπικό χαρακτήρα του άρθρου 17, με κάποιες διαφοροποιήσεις. Πρώτον, ότι εν προκειμένω, δεν πρόκειται για ψευτοέγκλημα, όπως αναφέρθηκε η εν λόγω έννοια πριν, στην περίπτωση του άρθρου 17, καθότι είναι έγκλημα⁸⁵ που έχει υλικό αντικείμενο διότι πρόκειται για προσβολή υπαρκτού εννόμου αγαθού και όχι για απλή τυπική ιδεολογική κατασκευή του νομοθέτη. Έτσι, στοιχειοθετείται ως γνήσιο έγκλημα. Δεύτερον, στην περίπτωση του συμψηφισμού και της εξαπάτησης της φορολογικής αρχής, θεωρείται, ως προς το αποτέλεσμα, ουσιαστικό έγκλημα, δεδομένου ότι το τυποποιημένο αποτέλεσμα απέχει χρονικά και τοπικά από τη συμπεριφορά που το προκάλεσε. Εν συνεχεία, από τη νομοτυπική μορφή του εγκλήματος συνάγεται ότι πρόκειται για έγκλημα καταρχήν τυπικό και κατά δεύτερον βλάβης, ως προς την περίπτωση του συμψηφισμού και της ειδικής φορολογικής απάτης. Τρίτον, στην περίπτωση της εξαπάτησης της φορολογικής αρχής, στοιχειοθετείται έγκλημα σχέσης, η οποία χαρακτηρίζεται από την αλληλεπίδραση μεταξύ δράστη και θύματος⁸⁶.

Η εγκληματική συμπεριφορά που τυποποιείται στην τελευταία περίπτωση της παρ. 1 αρ.18 περί διακράτησης του Φ.Π.Α. , Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών μπορεί να θεωρηθεί ότι διαρκεί ενόσω ο οφειλέτης παραλείπει να καταβάλλει τις βεβαιωμένες στο Δημόσιο Ταμείο ληξιπρόθεσμες οφειλές.

⁸⁵ Βλ. ο.π. Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2005, σελ. 202 επ., ο.π. Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 85 επ.

⁸⁶ . Βλ. Χρ. Μυλωνόπουλος, Ποινικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος, Τα εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας και της περιουσίας, Σάκκουλας 2006, σελ. 438 επ.

III. Φοροπλαστογραφία, αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία καθώς και μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Θ.Β.Σ.

Σύμφωνα με το άρθρο 19 Ν.2523/1997, προβλέπεται ότι :«1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

"Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) "με κάθειρξη", εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ."

*** Το άνω εντός " " εδάφιο προστέθηκε με την παρ.1 άρθρ.40 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.

*** Οι λέξεις «με κάθειρξη» της περ.β' τέθηκαν αντί των λέξεων «με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών» με την παρ.2η άρθρου 2 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

Όταν η συνολική αξία των πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων, για την πλαστότητα ή εικονικότητα των οποίων καταδικάζεται ο δράστης, υπερβαίνει το ποσό των ογδόντα εκατομμυρίων (80.000.000) δραχμών, επιβάλλεται ως παρεπόμενη ποινή το κλείσιμο του καταστήματος, γραφείου, εργοστασίου, εργαστηρίου, αποθήκης και γενικά επαγγελματικής εγκατάστασης αυτού μέχρι ένα (1) μήνα. Η εκτέλεση της παρεπόμενης αυτής ποινής ουδεμία ασκεί επίδραση στις ενοχικές σχέσεις του επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.

*** ΠΡΟΣΟΧΗ: Με το άρθρο 21 παρ. 1 περ.ι' Ν.2948/2001, ΦΕΚ Α 242, τα προβλεπόμενα όρια σε δραχμές από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται από 1.1.2002 σε διακόσιες τριάντα πέντε χιλιάδες (235.000) ευρώ.

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου.

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικά είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικός πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας."Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή ληφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδίδοντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό. Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της παραγράφου 2 περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι

οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επίσης ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής."

**** Τα άνω εντός " " εδάφια της παρ.4 προστέθηκαν με την παρ.24 άρθρ.4 Ν.2873/2000, ΦΕΚ Α 285/28.12.2000.*

"5. Επίσης, με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τεσσάρων (4) μηνών τιμωρείται ο υπόχρεος που δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα προβλεπόμενα από το π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στοιχεία κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή δεν καταχωρεί στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ίδιου προεδρικού διατάγματος, τις συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων, εφόσον εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13. Ειδικά για υπόχρεους που, κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο, εμπίπτουν στις διατάξεις του πέμπτου και έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13, επιβάλλεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον έξι

(6) μηνών. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 καταλαμβάνουν και το αδίκημα της παρούσας παραγράφου."

**** Η παρ.5, η οποία είχε προστεθεί με την παρ.2 άρθρου 76 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 16 παρ.2 Ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30.9.2010.»*

III.1. Αντικειμενική υπόσταση

Υλικό αντικείμενο του αρ. 19 είναι όπως εμφανίζεται προδήλως τα φορολογικά στοιχεία⁸⁷. Η έννοια⁸⁸ των πλαστών, νοθευμένων και εικονικών στοιχείων είναι ο κατάλληλος ενδείκτης της πλήρωσης της αντικειμενικής υποστάσεως του συγκεκριμένου εγκλήματος.

Ειδική περίπτωση πλαστότητας φορολογικών στοιχείων προβλέπεται στην παρ. 3 του αρ. 19 για την οποία όμως μπορεί σε θεωρητικό επίπεδο να

⁸⁷ Ως φορολογικά στοιχεία ορίζονται τα στοιχεία που προβλέπονται στα αρ.11-16 του ΚΒΣ Π.Δ. 186/1992 και εκδίδονται από τους «επιτιδευματίες» του αρ. 2 του ίδιου Κώδικα. Τα κυριότερα από αυτά είναι η απόδειξη λιανικής, το δελτίο αποστολής διακίνησης αγαθών, το τιμολόγιο που αφορά την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών από επιτιδευματία σε επιτιδευματία., Βλ. ενδ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ, σελ. 49

⁸⁸ Η οποία δε διαφέρει από την έννοια της πλαστογραφίας του κοινού ποινικού δικαίου του Ειδικού Μέρους αρ. 216 Π.Κ., Βλ. σχετικά αντί άλλων Α.ΚΩΣΤΑΡΑ και ο.π. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ σελ. 125 επ. όπου καταδεικνύεται η έννοια της εικονικότητας και της πλαστότητας των φορολογικών στοιχείων.

τεθεί ζήτημα ⁸⁹ αοριστίας και παραβίασης του αρ. 7 παρ.1 του Συντάγματος, εξαιτίας της μη προϋπόθεσης να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η σχετική πράξη θεώρησής του. Από την άλλη όμως, το εξωτερικό από την αντικειμενική υπόσταση, υποκειμενικό στοιχείο της γνώσης του υπόχρεου της μη καταχώρησης για την θεώρηση του φορολογικού στοιχείου, λειτουργεί ως προϋπόθεση και θεωρώ ότι «θεραπεύει» την όποια προβληματική περί αοριστίας κατάσταση, αυτής της ειδικής περιπτώσεως.

Επιπλέον, το έγκλημα θεωρείται τετελεσμένο⁹⁰ ανεξάρτητα από την επιτυχή για τον υπαίτιο έκβαση σχετικά με τη διαφυγή πληρωμής ή μη του φόρου.

III.2. Υποκειμενική υπόσταση

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης⁹¹ της φοροπλαστογραφίας απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού.

Παρακάτω παρατίθενται αποσπάσματα⁹² αποφάσεων για την καλύτερη κατανόηση της νομοτυπικής μορφής του εγκλήματος του άρθρου 19. στην οποία περιληπτικώς⁹³ αναφέρονται τα εξής:

❖ *Στοιχεία αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης (έκδοση και αποδοχή φορολογικών στοιχείων): Από τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του Ν.2523/1997 «προκύπτει ότι για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος, της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών και περαιτέρω τη θέληση ή την αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά*

⁸⁹ Βλ. σχετικώς ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 49 και την εκεί παραπομπή 74 όπου τίθεται ζήτημα αοριστίας από τον Ν.ΣΟΦΟΚΛΕΟΥΣ

⁹⁰ Βλ ενδ. ο.π. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ σελ. 202

⁹¹ Από ο.π. Θ.ΣΑΜΙΟ Ποιν. Χρονικά ΞΒ/2012 σελ. 386 επομ. Βλ. επίσης αντί άλλων και Βασιλική ΤΑΥΛΑΡΙΔΟΥ στο «ΘΕΜΑ» « ΤΑ ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» σελ. 883-909.

⁹² Βλ. σχετικώς αρ.5 και 6 του Ν.2523/1997. Για την διοικητική κύρωση αρκεί απλώς και η αμέλεια του παραβάτη βλ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 49

⁹³ Βλ. σχετ. για την περιληπτική αναφορά της υπ'αριθ. 1231/2011 ΑΠ.Α. Θ. ΣΑΜΙΟ, 'ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ. ΟΥΣΙΟΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΨΕΙΣ (άρθρα 17-21 του Ν. 223/1997) (Παρουσίαση της σχετικής νομολογίας του Αρείου Πάγου του έτους 2011) Ποινικά Χρονικά ΞΒ/2012 σελ. 386 ' '.

στοιχεία» (ΑΠ 81/2011. Ομοίως ΑΠ 268/2011, ΑΠ523/2011, ΑΠ 1003/2011, ΑΠ 1004/2011, ΑΠ 1173/2011, ΑΠ 1746/2011).

❖ **•Στοιχεία αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης (έκδοση, αποδοχή και νόθευση φορολογικών στοιχείων):** Από τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του Ν.2523/1997 «προκύπτει ότι για τη στοιχειοθέτηση του ανωτέρω εγκλήματος, της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς, η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων, υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και επί νοθεύσεως της γνησιότητας αυτών και περαιτέρω τη θέληση ή την αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή στη νόθευση γνήσιων στοιχείων» (ΑΠ 1028/2011. Ομοίως ΑΠ 1659/2011. Με παρόμοια διατύπωση ΑΠ 1112/2011).

❖ **•Ειδικότερα ο σκοπός απόκρυψης φορολογητέας ύλης:** «Σκοπός του δράστη για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης δεν απαιτείται πλέον, ως προσθετό στοιχείο για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εν λόγω εγκλήματος, σε αντίθεση προς το άρθρο 31 παρ. 1 περ η' του Ν.1591/1986 που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωσή του, πλην του βασικού δόλου, αναφορικά με τα στοιχεία της αντικειμενικής του υποστάσεως και σκοπό του δράστη να αποκρύψει τη φορολογητέα ύλη» (ΑΠ 81/2011 Ομοίως ΑΠ 523/2011, ΑΠ 1003/2011, ΑΠ 1028/2011, ΑΠ 1112/2011, ΑΠ1173/2011, ΑΠ 1659/2011)⁴

❖ «Όσον αφορά τον δόλο, που απαιτείται κατά το άρθρο 26 παρ 1 του ΠΚ για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος, και συνίσταται, συμφωνά με το άρθρο 27 παρ 1 του ίδιου Κώδικα, στη θέληση παραγωγής των περιστατικών που κατά το νόμο απαρτίζουν την έννοια της αξιόποινης πράξης, δεν υπάρχει ανάγκη, κατά τούτο, ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας, διότι αυτός ενυπάρχει στην παράγωγη των περιστατικών και προκύπτει από αυτή, όταν μάλιστα ο νόμος στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν αξιώνει πρόσθετα στοιχεία για την ύπαρξη του δόλου, είτε αμέσου είτε ως ενδεχομένου, όπως συμβαίνει και στην περίπτωση του άρθρου 19 παρ 1. 4 του Ν 2523/1997, για [το] οποίο η περί τούτου (δόλου) κρίση περιέχεται στην παραδοχή της εκδόσεως ή αποδοχής των εικονικών τιμολογίων» (ΑΠ 81/2011, ΑΠ 1173/2011. Με παρόμοια διατύπωση ΑΠ 523/2011

❖ «Δεν ήταν αναγκαία η ιδιαίτερη αιτιολόγηση της ύπαρξης του δόλου των αναιρεσειόντων, αφού αυτός ενυπάρχει στη θέληση παραγωγής των περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του ως άνω εγκλήματος της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα των [...] αναφερόμενων τιμολογίων και προκύπτει από τις [...] ειδικότερες συνθήκες τέλεσης του. Τούτο δε, διότι η παραπάνω πράξη της αποδοχής των ως άνω εικονικών τιμολογίων τελέστηκε μετά την 1.1.1998, έναρξη ισχύος του Ν. 2523/1997, και συνεπώς, σύμφωνα με την [...] διάταξη του άρθρου 19 παρ 1 του νόμου αυτού, αρκούσε για τη συνδρομή της υποκειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος ο κοινός δόλος και δεν ήταν αναγκαία τα από την προϋσχύουσα διάταξη του άρθρου 31 παρ 1 εδ η' του Ν 1591/1986, για την υποκειμενική θεμελίωση του εν λόγω εγκλήματος, απαιτούμενα πρόσθετα στοιχεία της γνώσης από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και του σκοπού του για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι στοιχεία που δεν απαιτεί ο ισχύων στην προκειμένη περίπτωση ως άνω νεότερος νόμος» (ΑΠ 1173/2011).

❖ «Ως προς το δόλο του αναιρεσειόντος, που απαιτείται για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του [...] εγκλήματος της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, δεν ήταν αναγκαία ιδιαίτερη αιτιολογία, αφού αυτός ενυπάρχει στη θέληση παραγωγής των περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος και προκύπτει από τις γενόμενες δεκτές ότι αποδείχθηκαν ειδικότερες συνθήκες τέλεσής του, διαλαμβάνεται δε περί του δόλου αυτού αιτιολογία στην κύρια αιτιολογία για την ενοχή» (ΑΠ 1004/2011)

❖ «Ως προς το δόλο που απαιτείται για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υπόστασης του [...] εγκλήματος της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ο οποίος διαλαμβάνει και τον ενδεχόμενο, δεν ήταν αναγκαία ιδιαίτερη αιτιολογία, αφού αυτός ενυπάρχει στη θέληση παραγωγής των περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος και προκύπτει από τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης του, διαλαμβάνεται δε περί αυτού (δόλου) αιτιολογία στην απόφαση, ούτε απαιτείται σκοπός του δράστη για απόκρυψη φορολογητέας ύλης [...] ως πρόσθετο στοιχείο για την υποκειμενική υπόσταση του προαναφερθέντος εγκλήματος και, συνεπώς, δεν ήταν απαραίτητη η αιτιολόγηση του στοιχείου τούτου» (ΑΠ 1028/2011⁸).

❖ «Δεν απαιτείτο παράθεση στην προσβαλλόμενη απόφαση για την πληρότητα της αιτιολογίας επί πλέον περιστατικών όσον αφορά τη συνδρομή των αντικειμενικών και υποκειμενικών στοιχείων της αξιοποιήσιμης πράξεως για την οποία κήρυξε ένοχο τον ήδη αναιρεσειόντα κατηγορούμενο, εν όψει και του ότι, σε αντίθεση προς την προηγούμενη

διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. η' του Ν 1591/1986, που απαιτούσε για την υποκειμενική θεμελίωση του πλην του βασικού δόλου για την έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων και σκοπό του δράστη να αποκρύψει τη φορολογητέα ύλη, δεν αξιώνει η έχουσα εφαρμογή στην κρινόμενη περίπτωση διάταξη του άρθρου 19 παρ 1 Ν. 2523/1997 κάτι τέτοιο» (ΑΠ 1746/2011).

❖ «Δεν ήταν αναγκαία η παράθεση ιδιαίτερης αιτιολογίας ως προς τον δόλο της ήδη αναιρεσειούσας, που αρκούσε να είναι απλός και όχι άμεσος ως προς τη γνώση ότι ήταν εικονικά τα γενόμενα αποδεκτά φορολογικά στοιχεία και τη θέληση αποδοχής αυτών, καθόσον περί των στοιχείων της υποκειμενικής υποστάσεως της αξιοποιούου πράξεως δεν υπάρχει αιτιολογία σε όσα γίνονται δεκτά σχετικά με τη θέληση παραγωγής των περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος και προκύπτει από τις ειδικότερες συνθήκες τελέσεως του, διαλαμβάνεται δε περί αυτού αιτιολογία στην κύρια αιτιολογία για την ενοχή» (ΑΠ 1003/2011)

❖ «Δεν απαιτείτο περαιτέρω αιτιολογία της γνώσεως ότι αυτά τα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί από υποκρυπτόμενο υπό τις επιχειρήσεις εκδόσεως των πρόσωπων» (ΑΠ 1004/2011).

❖ «Αιτιολογείται από το δικαστήριο με βάση τις παραδοχές της προσβαλλόμενης αποφάσεως η γνώση εκ μέρους του αναιρεσειόντος της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν και έγιναν αποδεκτά από την πιο πάνω ΕΠΕ, στην οποία ήταν αναπληρωτής διαχειριστής αυτός, αφού έγινε δεκτό ότι από τον έλεγχο που έγινε από το ΣΔΟΕ, υπάλληλος του οποίου που διενήργησε αυτόν εξετάσθηκε ως μάρτυρας στο ακροατήριο του δικαστηρίου, η εταιρεία ΕΠΕ δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις από άποψη τεχνογνωσίας και μέσων και δεν διέθετε το απαιτούμενο προσωπικό με ειδικές γνώσεις για να αναλαμβάνει και να εκτελεί τέτοιας εκτάσεως εξειδικευμένες εργασίες για τις οποίες γίνεται λόγος στα αναφερόμενα ως εκδοθέντα από αυτήν δια του κατηγορουμένου τιμολόγια και επιπλέον ότι δεν [ανετέθη] από την ίδια ΕΠΕ σε τρίτους εκτέλεση εργασιών από αυτές που αναφέρονται στα τιμολόγια που αποδέχθηκε ως εκ της μη ανευρέσεως από τον έλεγχο που έγινε τόσο στις εταιρείες με τις οποίες φέρεται ότι συναλλάχθηκε όσο και στην εταιρεία ΕΠΕ αντίστοιχες συμβάσεις αναθέσεως έργου που να είχαν καταρτισθεί μεταξύ των εταιρειών που εξέδωσαν τα τιμολόγια που έγιναν αποδεκτά από την εταιρεία ΕΠΕ και της τελευταίας, εκ περισσού δε γίνεται μνεία στην απόφαση ότι προς το σκοπό αποφυγής φορολογητέας ύλης εκδόθηκαν τα 78 από τα άνω τιμολόγια και για την

αποφυγή καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας που προέκυπτε από τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της [...] ΕΠΕ γινόταν η αποδοχή των πιο πάνω τιμολογίων» (ΑΠ 1746/2011).

❖ Τα φορολογικά στοιχεία ήσαν μεν θεωρημένα, αλλά είχαν εκδοθεί για δραστηριότητα που ουδέποτε ασκήθηκε από τον εκδώσαντα αυτά: Είναι αιτιολογημένη η καταδικαστική απόφαση του δικαστηρίου της ουσίας για το αδίκημα της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 του Ν. 2523/1997), στην οποία γίνεται δεκτό ότι ο κατηγορούμενος: «Στις . . εντός του διαστήματος (από) την 3.1.2003 έως την 2.7.2003, με περισσότερες πράξεις που συνιστούν εξακολούθηση του ίδιου εγκλήματος, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία που αφορούσαν σε ανύπαρκτες συναλλαγές ή σε συναλλαγές που είχαν πραγματοποιηθεί από πρόσωπο διαφορετικό από αυτό που αναγραφόταν στα στοιχεία, η δε παραγραφή της πράξης του άρχισε την 15.6.2007, οπότε και θεωρήθηκε το σχετικό πόρισμα του φορολογικού έλεγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο (ΥΠΕΕ -Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής - Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων). Συγκεκριμένα, διατηρώντας επιχείρηση ενοικιαζόμενων δωματίων στην ... εξέδωσε προς την εδρεύουσα στη .. επιχείρηση τα πιο κάτω τιμολόγια - δελτία αποστολής και αποδείξεις είσπραξης που αφορούσαν σε πωλήσεις φωτογραφικού υλικού. Μετά όμως από έλεγχο που διενήργησαν υπάλληλοι της ΥΠΕΕ - Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής - Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχων προέκυψε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια ήταν εικονικά ως προς τις συναλλαγές που περιέγραφαν, καθώς ο κατηγορούμενος, αν και είχε θεωρήσει τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία, ουδέποτε ασχολήθηκε με το εμπόριο φωτογραφικών υλικών που φερόταν ότι προμήθευσε την λήπτρια εταιρεία» (ΑΠ 824/2011)

❖ Αναλυτική έκθεση των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων - Αναφορά εικονικών αποδείξεων ως εκ περισσού Επικυρώνεται η καταδικαστική απόφαση του δικαστηρίου της ουσίας για το αδίκημα της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 του Ν 2523/1997), απορριπτόμενων ως αβάσιμων των αντίθετων αιτήσεων του αναιρεσιόντος, αφού «εκτίθενται αναλυτικά στο διατακτικό σε πίνακα τα συγκεκριμένα εικονικά φορολογικά στοιχεία που θεώρησε στην αρμόδια ΔΟΥ, ήτοι τα εικονικά τιμολόγια - δελτία αποστολής που εξέδωσε ο κατηγορούμενος προς την εταιρεία και αφορούσαν δήθεν σε πωλήσεις φωτογραφικού υλικού, από δε την αναφορά στον πίνακα αυτόν και 54 εικονικών αποδείξεων εισπράξεως, που δε συνιστούν φορολογικά στοιχεία, δε δημιουργείται κάποια ασάφεια ή επιβάρυνση της θέσεως του κατηγορουμένου, αφού οι αποδείξεις αυτές παρατέθηκαν στον πίνακα του διατακτικού εκ

περισσού και απλώς συμπληρώνουν και διευκρινίζουν τα ανωτέρω αναφερόμενα εικονικά τιμολόγια, αφορούν δε τις ίδιες εικονικές συναλλαγές και όχι άλλες πέραν των εκτιθεμένων τιμολογίων - δελτίων αποστολής προσθετές συναλλαγές» (ΑΠ 824/2011)

III.3. Ποινές

Αναφορικά με την ποινική κύρωση της φοροπλαστογραφίας, αυτή προβλέπεται στο αρ. 19 παρ. 1 του εν λόγω νόμου και ο υπαίτιος τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών . Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000,00) ευρώ , ο υπαίτιος τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, ενώ όταν το ποσό υπερβαίνει τις εκατό πενήντα χιλιάδες (150.000,00) Ευρώ η επαπειλούμενη ποινή είναι αυτή της καθείρξεως.

Παράλληλα, με την ως άνω ποινική κύρωση προβλέπεται⁹⁴ και η επιβολή διοικητικών κυρώσεων στον υπαίτιο.

III.4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός

Ως προς τον νομοτυπικό χαρακτήρα είναι καταρχήν κοινό έγκλημα και καθίσταται ιδιαίτερο, μόνο ως προς την απαίτηση της ιδιότητας του επιτηδευματία. Σε ό,τι αφορά τα νομικά πρόσωπα, είναι μη γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα καθόσον ο δράστης πρέπει να έχει κάποια από τις ιδιότητες που αναλυτικά ορίζονται στα αρ. 20 του παρόντος νόμου.

Σε σχέση με το υλικό αντικείμενο, αυτό είναι τα φορολογικά στοιχεία. Σε σχέση με το αποτέλεσμα είναι τυπικό , αφού το τυποποιημένο αποτέλεσμα του, ούτε αυτοτέλεια παρουσιάζει , ούτε μπορεί να εμφανιστεί τόσο ξέχωρο, ώστε να μπορούσε να προέλθει και από μια μη ανθρώπινη επενέργεια, ενώ παράλληλα χαρακτηρίζεται και ως αφηρημένης διακινδύνευσης για τους ίδιους λόγους με τα προηγούμενα που ήδη αναφέρθηκαν.

Σε σχέση με τους τρόπους τέλεσης είναι έγκλημα θετικής ενέργειας, απλό και όχι σύνθετο, αφού μπορεί να πραγματοποιηθεί με μια μόνο πράξη, αυτή της κίνησης, πολύτροπο αφού τυποποιούνται περισσότεροι τρόποι τέλεσης και

⁹⁴ Βλ. σχετικά άρθρα 5 και 6 του Ν.2523/1997. Για τη διοικητική κύρωση αρκεί απλώς και η αμέλεια του παραβάτη βλ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 49.

ειδικότερα απαλλακτικά μικτό σε ό,τι αφορά στην έκδοση και αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου, στην έκδοση πλαστού (κατάρτιση) και νόθευση φορολογικού στοιχείου αφού οι συγκεκριμένοι τρόποι τέλεσης δεν μπορούν να εναλλαχθούν στο ίδιο φορολογικό στοιχείο. Τέλος, είναι κοινό (μη ιδιόχειρο) και στιγμιαίο.

Επιπρόσθετα, κρίνονται αναγκαίες οι ως κάτωθι επισημάνσεις. Πρώτον, ως προς το προστατευόμενο έννομο αγαθό, το εν λόγω άρθρο διαφοροποιείται αισθητά από τα άρθρα 17 και 18 του Ν. 2523/1997. Εν προκειμένω, η τέλεση του εν λόγω εγκλήματος δεν επιφέρει βλάβη στην περιουσία του ελληνικού Δημοσίου, ούτε περιγράφεται κάποιος κίνδυνος για την εν λόγω περιουσία στην αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος⁹⁵. Περαιτέρω, δεν δύναται να θεωρηθεί ως έννομο αγαθό η “πίστη στις εμπορικές συναλλαγές”, δεδομένου ότι το κράτος, προσδιορίζοντας τους τρόπους διενέργειας των εν λόγω συναλλαγών, αποσκοπεί στον έλεγχό τους ως φορολογητέα ύλη και όχι στην εδραίωση της εν λόγω “πίστης”. Ενδεχομένως, η συμπεριφορά που τυποποιείται στο εν λόγω άρθρο, δύναται να θεωρηθεί ως προπαρασκευαστική πράξη πρόκλησης κινδύνου για τα έννομα αγαθά που προστατεύονται στις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2523/1997⁹⁶. Με την εν λόγω θεώρηση δύναται να στοιχειοθετείται έγκλημα αφηρημένης διακινδύνευσης⁹⁷ της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, είτε στο πεδίο της φορολογίας εισοδήματος είτε στο πεδίο της φορολογίας του ΦΠΑ, των παρακρατούμενων φόρων είτε και στα δύο ως άνω αναφερόμενα πεδία.

IV. Φορουπερημερία , ποινικό αδίκημα μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τρίτους (αρ. 25 του Ν.1882/1990)

Σύμφωνα με το άρθρο 25 του Ν.1882/1990, προβλέπεται ότι «1. Όποιος δεν καταβάλλει τα ββαιωμένα στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) και τα

95 . Βλ. Αικ. Συγκιάτη, *Τα φορολογικά εγκλήματα, Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 83 επ.*

96 . Κατά τη Συγκιάτη, “ακόμη και αν δεχτούμε την οντολογική έννοια του εννόμου αγαθού, με τα φορολογικά αδικήματα δεν υπάρχει έννομο αγαθό που να προσβάλλεται”. Βλ. Αικ. Συγκιάτη, *Τα φορολογικά εγκλήματα, Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 84.*

97 . Βλ. Μ. Καϊάφα- Γκμπάντι, *Κοινώς επικίνδυνα εγκλήματα, γ’ έκδοση, Σάκκουλας 2005, σελ. 40 επ., Θ. Παπακυριάκου, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2005, σελ. 207 επ., Γ. Δημήτρηνας, Εγκλήματα Φοροδιαφυγής, Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 116 επ. Κατά τον Παπακυριάκου, “.....απλή θεμελίωση πηγής κινδύνου που μπορεί να οδηγήσει σε βλάβη του εννόμου αγαθού (αφηρημένη διακινδύνευση)”.*

τελωνεία χρέη προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης: α) έως ένα έτος, εφόσον το συνολικό χρέος από κάθε αιτία, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του πίνακα χρεών, που αναφέρεται στην παράγραφο 5, υπερβαίνει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ. β) έξι τουλάχιστον μηνών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α', υπερβαίνει το ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. γ) ενός τουλάχιστον έτους, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α', υπερβαίνει το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ. δ) τριών τουλάχιστον ετών, εφόσον το συνολικό χρέος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω περίπτωση α', υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Χρόνος τέλεσης του αδικήματος είναι το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής. Η ποινική δίωξη ασκείται ύστερα από αίτηση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου προς τον Εισαγγελέα Πρωτοδικών της έδρας τους, που συνοδεύεται υποχρεωτικά από πίνακα χρεών, συμπεριλαμβανομένων των κάθε είδους τόκων ή προσαυξήσεων. Η πράξη μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό.»

*** Η παρ.1, όπως είχε τροποποιηθεί με την παρ.2 άρθρ.18 και παρ.2-4 άρθρ.28 Ν.2948/2001 και συμπληρωθεί με το άρθρο 34 Ν.3016/2002, ΦΕΚ 110/17.5.2002 και με την παρ.1 άρθρ.34 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 3 παρ.1 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011

*** ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.4 άρθρ.34 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004 ορίζεται ότι:

"4. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων, που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από τα οριζόμενα στη παράγραφο 1 και δεν έχουν εκτελεσθεί κατά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις προϊσταμένων δημοσίων οικονομικών υπηρεσιών ή τελωνείων ή ένδικα μέσα κατά αποφάσεων για χρέη κατώτερα αυτών που ορίζονται ανωτέρω δεν εισάγονται για συζήτηση. Η αναστολή της παραγραφής χρεών, κατώτερων του ποσού των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, για τα οποία υποβλήθηκε αίτηση ποινικής δίωξης, λήγει με τη δημοσίευση του νόμου αυτού, η παραγραφή συνεχίζεται και δεν συμπληρώνεται πριν την πάροδο έτους από τη λήξη της αναστολής"

.2. Στις πιο κάτω περιπτώσεις οφειλετών του Δημοσίου και τρίτων πλην ιδιωτών, οι προβλεπόμενες ποινές που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου,

επιβάλλονται και προκειμένου: α) Για ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, στους προέδρους των Δ.Σ., στους διευθύνοντες ή εντεταλμένους ή συμπράττοντες συμβούλους ή διοικητές ή γενικοί διευθυντές ή διευθυντές αυτών ή σε κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε από δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών, σωρευτικά ή μη. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, οι ποινές επιβάλλονται κατά των μελών των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Για εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, στους ομόρρυθμους εταίρους και στους διαχειριστές τους. Για περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, στους διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν, αδιάφορα από το λόγο ελλείψεώς τους ή όταν απουσιάζουν αυτοί από την έδρα της εταιρίας χωρίς να είναι γνωστό στη δημόσια οικονομική υπηρεσία ή στο τελωνείο όπου είναι βεβαιωμένα το χρέη που ευρίσκονται, σε κάθε εταίρο, σωρευτικό ή μη. γ) Για συνεταιρισμούς, στους προέδρους ή γραμματείς ή ταμίες ή διαχειριστές αυτών, σωρευτικά ή μη. δ) Για κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές εταιρίες, που ασκούν επιχείρηση, στους εκπροσώπους τους και στα μέλη τους, σωρευτικά ή μη. Για συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες που ασκούν επιχείρηση στους εκπροσώπους τους. ε) Για αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και για κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς στους διευθυντές ή αντιπρόσωπους ή πράκτορες που έχουν στην Ελλάδα, σωρευτικά ή μη. στ) Για νομικά πρόσωπα, εκτός των παραπάνω περιπτώσεων, στους εκπρόσωπους αυτών.

3. Για το πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, η ποινική δίωξη ασκείται για τα χρέη προς το Δημόσιο και τρίτους πλην ιδιωτών που ήταν βεβαιωμένα κατά το χρόνο απόκτησης της πιο πάνω ιδιότητας ή βεβαιώθηκαν κατά τη διάρκεια που είχαν τη συγκεκριμένη ιδιότητα, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία, καθώς και για τα χρέη που βεβαιώθηκαν ανεξάρτητα από τη λύση ή μη των νομικών προσώπων, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα αυτή. Για τα χρέη που ήταν ληξιπρόθεσμα κατά την απόκτηση της ιδιότητος αυτής από τους ανωτέρω, η ποινική δίωξη ασκείται μετά τρεις (3) μήνες από την απόκτησή της. Για τα πρόσωπα, που δεν υπείχαν ποινική ευθύνη κατά τις διατάξεις του άρθρου που αντικαθίσταται, όσον αφορά τα ήδη ληξιπρόθεσμα χρέη κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, το ποινικό αδίκημα διαπράττεται μόλις συμπληρωθούν τέσσερις (4) μήνες από την έναρξη της ισχύος του.

4. Για χρέη βεβαιωμένα σε βάρος κληρονομούμενου η ποινική δίωξη των κληρονόμων ασκείται μετά ένα (1) έτος από την πάροδο της προθεσμίας προς αποποίηση της επαχθείσας κληρονομίας ή κληροδοσίας.

5. Με την παροχή διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής του χρέους κατά τις κείμενες διατάξεις, αναστέλλεται η ποινική δίωξη, για όσο χρόνο διαρκεί η ρύθμιση και ο οφειλέτης είναι συνεπής με τους όρους της ρύθμισης και τελικά εξαλείφεται το αξιόποιο αε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης. Επίσης, για τον ίδιο λόγο αναβάλλεται η εκτέλεση της καταγνωσθείσας ποινής ή διακόπτεται η εκτέλεση αυτής που άρχισε, η οποία τελικά εξαλείφεται σε περίπτωση ολοσχερούς εξόφλησης.

6. Την ίδια ευθύνη με τους οφειλέτες έχουν και οι από οποιαδήποτε αιτία συνυπόχρεοι καταβολής και οι εγγυητές χρεών κατά το ανωτέρω. Κατά των εγγυητών και των συνυπόχρεων καταβολής χρεών προς το Δημόσιο λαμβάνονται όλα τα μέτρα που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει κατά των πρωτοφειλετών, χωρίς να απαιτείται βεβαίωση του χρέους σε βάρος τους.

7. Η υποβολή αίτησης ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση. Ο χρόνος παραγραφής του χρέους δεν συμπληρώνεται πριν την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της αναστολής.

*** Η παρ.7 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.34 Ν.3220/2004,

ΦΕΚ Α 15/28.1.2004. Έναρξη ισχύος από 1ης Ιανουαρίου 2004.

"8. Μάρτυρας παρίσταται ο κατά την ημερομηνία της δικασίμου προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή τελωνείου ή υπάλληλος που υπηρετεί στην ίδια ή αντίστοιχη υπηρεσία." «Η εμφάνιση του μάρτυρα στο ακροατήριο δεν είναι υποχρεωτική, εφόσον έχει λάβει χώρα έγγραφη ενημέρωση του αρμόδιου εισαγγελέα ή του δικαστηρίου εκ μέρους της Δ.Ο.Υ. σχετικά με τη διαδικαστική εξέλιξη της οφειλής, τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν από τη δικάσιμο.»

*** Η παρ.8 προστέθηκε με την παρ.3 άρθρ.34 Ν.3220/2004, ΦΕΚ Α 15/28.1.2004. Έναρξη ισχύος από 1ης Ιανουαρίου 2004.

*** Το δεύτερο εδάφιο της παρ.8 προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.1β Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

«9. Προκειμένου περί χρεών της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ήδη ληξιπρόθεσμων κατά την έναρξη ισχύος της παρούσης παραγράφου, τα ποινικά αδικήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και δ' της παραγράφου αυτής, τελούνται με τη συνέχιση της μη καταβολής τους μετά την πάροδο τεσσάρων (4) μηνών από την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.»

*** Η παρ.9 προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.1γ' Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.

*** Το άρθρο 25 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.23 Ν.2523/1997 Α 179/11-9-1997. Με την παρ.2 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: "2. Αποφάσεις ποινικών δικαστηρίων που εκδόθηκαν για χρέη μικρότερα από τα οριζόμενα ανωτέρω και δεν έχουν εκτελεστεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν εκτελούνται. Αν άρχισε η εκτέλεσή τους, διακόπτεται. Εκκρεμείς αιτήσεις

προισταμένων δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών ή τελωνείων ή ένδικα μέσα κατά πρωτόδικων αποφάσεων για χρέη κατώτερα αυτών που ορίζονται ανωτέρω δεν εισάγονται για συζήτηση.

**** Με μεταγενέστερες διατάξεις παρέχεται δυνατότητα ρύθμισης οφειλών με την οποία και αναστέλλεται η ποινική δίωξη.»*

IV.1. Αντικειμενική υπόσταση

Ο Ν.3943/2011 επέφερε τροποποιήσεις και ως προς το αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο και τους φορείς του ευρύτερου δημόσιου τομέα. Ο Ν.1882/1990 παρέχει ποινική προστασία απέναντι σε πράξεις φορουπερημερίας, καθόσον το αρ.25 εκτείνεται σε όλες τις ταμειακά βεβαιωμένες και ληξιπρόθεσμες φορολογικές, αλλά και όχι μόνο, απαιτήσεις του δημοσίου, ανεξάρτητα από την ειδικότερη πηγή γέννησης αυτών⁹⁸.

Οι πιο σημαντικές τροποποιήσεις⁹⁹ που επενήργησε ο Ν.3943/2011 στο αρ. 25 του Ν. 1882/1990, σχετικά με την οριοθέτηση του αξιοποίνου είναι καταρχήν, ι) αναδιατυπώθηκε η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος, με πρόδηλο στόχο να αποδοθεί διάρκεια στην τέλεση του εγκλήματος¹⁰⁰. ιι) Η εν λόγω αναδιατύπωση της αντικειμενικής υπόστασης συνοδεύτηκε με ρητή πρόβλεψη για το χρόνο τέλεσης¹⁰¹ του, παρόμοια με αυτή του αρ.21 παρ. 10 εδ.α του Ν.2523/1997, ιιι) Το όριο του ποσού¹⁰² που είναι απαραίτητο για τη θεμελίωση του αξιοποίνου μειώθηκε με αποτέλεσμα να διευρυνθεί το αξιόποινο ως προς το αφετηριακό του σημείο., ιιιι) Προστέθηκε το αρ. 25 μια νέα παράγραφος, η παράγραφος 9. Τέλος, διευρύνθηκε το αξιόποινο με επιβάρυνση της ποινής σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις, όπως θα καταδειχτεί πιο κάτω στην παρουσίαση των ποινικών κυρώσεων.

⁹⁸ Βλ. ο.π. Μ.ΚΑΙΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, ΣΕΛ. 1318 και Θ.ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσ/κη 2005, σελ. 14,42

⁹⁹ Όπως αυτές επισημαίνονται από την Μ. ΚΑΙΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ,, ο.π. σελ. 1318 επομ.

¹⁰⁰ Έτσι αντί για καθυστέρηση καταβολής των βεβαιωμένων στις ΔΟΥ και τα τελωνεία χρεών προς το Δημόσιο κ.λ.π. για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών, τυποποιεί πλέον την πράξη όποιου «δεν καταβάλλει τα πιο πάνω χρέη για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων μηνών»

¹⁰¹ Έτσι σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 25 «Χρόνος τέλεσης του αδικήματος είναι το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής».

¹⁰² Δηλ. του συνολικού χρέους από κάθε αιτία, το οποίο πρέπει να υπερβαίνει πλέον τα 5.000,00 Ευρώ αντί 10.000,00 Ευρώ που ίσχυε με τον προισχύσαντα νόμο.

IV.2. Υποκειμενική υπόσταση

Συνδυαστικά και εδώ, με βάση τα αρ. 18,26,27 Π.Κ. προκύπτει ότι για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού.

IV.3. Ποινές

Οι ποινικές κυρώσεις, όπως ήδη επισημάνθηκε, επιβαρύνθηκαν εξαιτίας της διεύρυνσης του αξιοποίνου. Έτσι, συγκεκριμένα, α) όταν το συνολικό χρέος υπερβαίνει τις 10.000,00 Ευρώ, η πράξη τιμωρείται πλέον με φυλάκιση τουλάχιστον έξι (6) μηνών αντί τουλάχιστον τεσσάρων (4) μηνών που ίσχυε πριν. β) Όταν το συνολικό χρέος υπερβαίνει τις 50.000,00 Ευρώ, τότε η πράξη τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους αντί τουλάχιστον έξι (6) μηνών που ίσχυε πριν. γ) Όταν το συνολικό χρέος υπερβαίνει τις 150.000,00 Ευρώ, τότε η πράξη τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) ετών. Στην περίπτωση αυτή το ποσό των 120.000,00 Ευρώ που ίσχυε πριν, ανέβηκε στις 150.000,00 Ευρώ, ενώ παράλληλα η τροποποίηση του ποσού συνοδεύτηκε με τον τριπλασιασμό της ποινής.

Τέλος, πρέπει να επισημανθεί ότι η σταδιακή καταβολή του χρέους, μέσω διοικητικής ρύθμισης, και η εξόφληση του τελευταίου οδηγεί τελικά στην εξάλειψη του αξιοποίνου. Ομοίως ίδια εξάρτηση έχει και η εξέλιξη της ποινικής δίωξης.

Για το τέλος, είναι ουσιώδες να επισημανθούν και τα εξής σχετικά με δύο «διοικητικής» φύσεως μέτρα¹⁰³: α) η απαγόρευση εξόδου από την χώρα των οφειλετών του δημοσίου και β) η προσωποκράτηση για χρέη στο δημόσιο.

Σε σχέση με το πρώτο μέτρο το οποίο έχει ήδη καταργηθεί νομοθετικά με το άρθρο 12 του Ν. 2873/2000, η νομολογία είχε κρίνει¹⁰⁴ ότι το περιοριστικό της ελευθερίας, αυτό μέτρο, δεν παραβίαζε τις ρυθμίσεις του άρθρου 5 παρ. 3 και 4 του Συντάγματος, αλλά ούτε και το άρθρο 5 της ΕΣΔΑ.

¹⁰³ Βλ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ Κ., *Φορολογικό Δίκαιο, Δ' Έκδοση, Σάκκουλας, 2011, σελ. 169*

¹⁰⁴ *Ενδ. αποφάσεις είναι οι ΣτΕ 2858/85 ΣτΕ 1545/95 κ ΣτΕ (ολ) 4674/99 μετά από παραπομπή του Δ' Τμήματος που είχε κρίνει αντίθετα ΣτΕ 3502/95, όπως αυτές παραπέμπονται από ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π.*

Όσον αφορά το άλλο μέτρο, το Συμβούλιο της Επικρατείας, έκρινε¹⁰⁵ ότι το μέτρο της προσωποκράτησης παραβιάζει συνταγματικές διατάξεις που προστατεύουν την ανθρώπινη αξιοπρέπεια και την προσωπική ελευθερία και προβλέπονται στα άρθρα 2 και 5 του Συντάγματος αντίστοιχα.

IV.4. Νομοτυπικός χαρακτηρισμός

Σε σχέση με το υποκείμενο είναι έγκλημα κοινό. Σε ό,τι αφορά τα νομικά πρόσωπα είναι μη γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα, διότι και εδώ ο δράστης πρέπει να έχει μια από τις ιδιότητες που αναφέρονται στο αρ. 25 παρ. 2.

Σε σχέση με το αντικείμενο της εγκληματικής συμπεριφοράς αυτό είναι η βλάβη του εννόμου αγαθού της περιουσίας του Ελληνικού Δημοσίου. Για τον λόγο αυτό είναι έγκλημα βλάβης (αποτελέσματος) που τελείται με γνήσια παράλειψη. Παράλληλα, είναι απλό και όχι πολύπρακτο αφού πραγματώνεται με μια μόνο παράλειψη. Το έγκλημα αυτό μπορεί να θεωρηθεί διαρκές και το εύρος της διάρκειας ισούται με τη διάρκεια που ο οφειλέτης παραλείπει να καταβάλει τις βεβαιωμένες στο Δημόσιο Ταμείο ληξιπρόθεσμες οφειλές.

¹⁰⁵ Σχετ. οι . ΣτΕ 2611/2004 απόφαση μετά της υπ' αριθμ. 1623/2002 παραπεμπτική απόφαση. Επιπλέον η υπ' αριθμ. 1/2010 απόφαση του ΑΕΔ που γίνεται δεκτό ότι το μέτρο αυτοπροσώπως .. αντίκειται στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 2 και 5 παρ. 3 του Συντάγματος. Όμως υπάρχουν και οι αντίθετες αποφάσεις του ΣτΕ όπως η υπ' αριθμ. 250/2008 και του Δ.Π. 1/2009 οι οποίες οδήγησαν την ως άνω απόφαση του ΑΣΔ εξαιτίας των αμφιταλαντεύσεων της νομολογίας, όπως αυτές παραπέμπονται από ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π.

V. Ζητήματα σχετικά με τον χαρακτήρα του εγκλήματος των αρ.17 και 18 του Ν. 2523/1997 καθώς και του αρ. 25 του Ν.1882/1990 ως διαρκούς ή μη.

Με τον Ν.3943/2011 προστέθηκε στο αρ. 21 παρ.10 του Ν.2523/1997 ένα νέο εδάφιο α' ως προς τον χρόνο τέλεσης των επιμέρους φορολογικών αδικημάτων με την ακόλουθη πρόβλεψη: «Στα αδικήματα του παρόντος νόμου, χρόνος τέλεσης είναι το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι την συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προθεσμίας παραγραφής».

Με βάση τις γνωστές μέχρι σήμερα παραδοχές¹⁰⁶, καταρχήν διαρκές είναι το έγκλημα στο οποίο η προσβολή του εννόμου αγαθού παρατείνεται στο χρόνο που εξακολουθεί και η παράνομη κατάσταση που δημιουργήθηκε με την ενέργεια ή παράλειψη του δράστη. Διαρκές επίσης, είναι το έγκλημα όταν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις, οι οποίες είναι και κριτήρια της διάκρισης σε διαρκή ή μη μιας εγκληματικής συμπεριφοράς. α) Η εγκληματική πράξη του δράστη πρέπει να παράγει μια παράνομη κατάσταση, β) Επιπλέον πρέπει η διατήρηση της κατάστασης αυτής από τον δράστη με ενέργεια ή παράλειψη να προβλέπεται κατ' ευθείαν στο νόμο ως έγκλημα¹⁰⁷. Αλλιώς ισχύουν τα εξής: γ) Η παράλειψη του δράστη να άρει την παράνομη κατάσταση που δημιούργησε, αποτελεί συνεχώς και παράλειψη αποτροπής της, εκπληρώνοντας έτσι, με βάση το αρ. 15 Π.Κ., το ίδιο έγκλημα με εκείνο που πραγμάτωσε και η παραγωγή της παράνομης κατάστασης, δηλαδή η αρχική πράξη του δράστη. Στην περίπτωση αυτή το διαρκές έγκλημα είναι ένας συνδυασμός εγκλήματος, ενέργειας και μη γνήσιου εγκλήματος παράλειψης, με την έννοια του αρ. 15 Π.Κ., δηλαδή μιας παράνομης κατάστασης και παράλειψης άρσης της, αν και έχει ο δράστης την ιδιαίτερη νομική υποχρέωση να την άρει, υποχρέωσης που πηγάζει από την προηγούμενη και άδικη αρχική του πράξη.

¹⁰⁶ Βλ. ενδεικτικά για αυτές Ν.ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ "ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ, ΘΕΩΡΙΑ ΓΙΑ ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ, 2000, σελ. 183 επ. Α.ΚΩΣΤΑΡΑ, "ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΘΕΣΜΟΙ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ Α.Ν.Σάκκουλα 2004, σελ. 292 επομ., Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ Ι "Εκδόσεις Π.Ν.Σάκκουλας, 2007, ΣΕΛ.155 επομ.

¹⁰⁷ Α.χ. η διατάραξη οικιακής ειρήνης αρ.334 Π.Κ.

Από την άλλη στιγμιαίο είναι το έγκλημα το οποίο δεν είναι διαρκές. Και δεν μπορεί να είναι διαρκές καθότι η προσβολή του εννόμου αγαθού τελείται με την εφάπαξ πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης.

Η πρακτική σημασία της διάκρισης σε διαρκή και στιγμιαία εγκλήματα αναφέρεται α) στο χρόνο έναρξης της παραγραφής, ο οποίος δεν μπορεί να αρχίζει πριν από την παύση της διάρκειας του εγκλήματος (Το ίδιο ισχύει και για την τρίμηνη προθεσμία της έγκλησης του αρ. 117 Π.Κ.) β) Στη συμμετοχή στο έγκλημα και ειδικότερα στη συνέργεια¹⁰⁸, που μόνο προ ή κατά την τέλεση της κύριας πράξης μπορεί να υπάρχει. γ) Στην κατ' ιδέαν συρροή εγκλημάτων όταν η συμπεριφορά που διαρκεί εκπληρώνει και άλλο έγκλημα. δ) Η προθεσμία της μήνυσης στα διαρκή εγκλήματα αρχίζει από την γνώση του τέλους του διαρκούς εγκλήματος. ε) όσο διαρκεί το διαρκές έγκλημα θεωρείται γνήσιο αυτόφωρο με την έννοια του αρ, 242 Κ.Π.Δ. και ο δράστης συλλαμβάνεται¹⁰⁹ επ' αυτοφώρω. στ) Τέλος, στον τόπο τέλεσης αφού το διαρκές έγκλημα τελείται σ' όλους τους τόπους που πραγματώνεται η συμπεριφορά του διαρκούς εγκλήματος.

Υπό το πρίσμα αυτό και με δεδομένο τα προαναφερθέντα στην νομοτυπική περιγραφή του Ν. 3943/2011 και του Ν.1882/1990 μπορούν να εξαχθούν τα εξής: όσον αφορά το αρ. 17, η ακολουθούσα παράλειψη του φερόμενου δράστη να αποκαλύψει στις φορολογικές αρχές την αλήθεια, δεν αποτελεί ούτε «παράλειψη υποβολής δήλωσης» με την οποία αποκρύπτεται κάτι¹¹⁰, ούτε πολύ περισσότερο αποτελεί «υποβολή ανακριβούς δήλωσης» αφού τούτο μπορεί να συμβεί μόνο με ενέργεια.

Επιπρόσθετα, στον τρόπο τέλεσης του εγκλήματος που αναφέρεται «στην απόκρυψη εισοδήματος με παράλειψη υποβολής δηλώσεως» η εγκληματική συμπεριφορά ολοκληρώνεται τυπικά με την παρέλευση της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης¹¹¹. Η συνέχιση της παρέλευσης μετά από αυτήν την ημερομηνία, δεν μπορεί να επιφέρει εκ νέου απόκρυψη εισοδήματος, διότι αυτή έχει ήδη συντελεστεί.

Αναφορικά με το άρθρο 18, υπό την ίδια οπτική προσέγγιση, η μη απόδοση των συγκεκριμένων φόρων, τελών, κ.λ.π. στο μέτρο που πρέπει να

¹⁰⁸ Βλ αρ.46 και 47 Π.Κ.

¹⁰⁹ Και δικάζεται με την αυτόφωρη διαδικασία αν πρόκειται για πλημμέλημα ή πταίσμα.

¹¹⁰ Καθόσον αυτή έχει ήδη υποβληθεί ανακριβώς οδηγώντας στην απόκρυψη καθαρού εισοδήματος.

¹¹¹ Οπότε και το φορολογητέο καθαρό εισόδημα σ'εκείνο το χρονικό σημείο έχει πλέον αποκρυβεί.

γίνεται σε συγκεκριμένες προθεσμίες, οι οποίες όταν παρέλθουν, το έγκλημα είναι πλέον τυπικά ολοκληρωμένο. Η επόμενη στιγμή δεν μπορεί να νοηθεί ως παράλειψη, η οποία να οδηγεί συμπερασματικά σε μη απόδοση των ως άνω φόρων. Εν κατακλείδι, η επόμενη της τυπικής περάτωσης χρονική στιγμή του αδικήματος δεν μπορεί να νοηθεί συμπεριφορά που πραγματώνει ξανά την αντικειμενική υπόσταση του¹¹².

Χαρακτήρα διαρκούς εγκλήματος δεν έχει όμως ούτε η μορφή τέλεσης του εγκλήματος του αρ. 18 που πραγματώνεται με ενέργεια¹¹³, επειδή μετά την αχρέωση επιστροφή των φόρων, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο δράστης παραλείπει, δεν μπορεί η παράλειψή του αυτή να οδηγήσει σε νέα επιστροφή φόρων.

Το ίδιο ισχύει και για τον παράνομο συμψηφισμό των συγκεκριμένων φόρων, τελών κ.λ.π. καθόσον από τη στιγμή που αυτός θα γίνει, κάθε επόμενη στιγμή της συμπεριφοράς του φερόμενου ως δράστη, δεν μπορεί να νοηθεί ούτε ως συμψηφισμός φόρων κ.λ.π., μιας και αυτός θεωρείται επισυμβάν γεγονός δια του συμψηφισμού. Η επόμενη στιγμή ενός συμψηφισμού εξάλλου, δεν μπορεί να θεωρηθεί, με την κοινή λογική, ούτε ως ανακριβής απόδοση αυτών.

Όσον αφορά, τον χαρακτήρα της διακράτησης των επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων φόρων¹¹⁴, αυτός εμφανίζεται με στοιχεία διάρκειας, όρια της οποίας, συγκλίνουν με τα ίδια όρια της ανεπίτρεπτης και παράνομης κατοχής, της συγκεκριμένης περιουσιακής ωφέλειας από τον δράστη. Η συγκεκριμένη σε έκφανση αυτής της εγκληματικής συμπεριφοράς ακολουθεί πάντα τους υπόλοιπους τρόπους τέλεσης¹¹⁵ του αρ. 18.

Έτσι, η αυτοτελής τυποποίηση της διακράτησης, ως τρόπου τέλεσης της φοροδιαφυγής του Φ.Π.Α. κ.λ.π. μπορεί να οδηγήσει στο συμπέρασμα ότι

¹¹² Βλ. σχετ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟ ο.π. σελ. 200-201 σημ.34

¹¹³ Πρόκειται για ανακριβή απόδοση παρακρατούμενων φόρων κ.λ.π., τον παράνομο συμψηφισμό τους, καθώς και τις μορφές ειδικής φορολογικής απάτης με την οποία ο δράστης επιτυγχάνει επιστροφή τέτοιων φόρων.

¹¹⁴ Ως νέα μορφή τέλεσης του αδικήματος που προστέθηκε με τον Ν. 3943/2011 και σημαίνει ανεπίτρεπτη κατοχή της συγκεκριμένης περιουσιακής ωφέλειας ήτοι Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε, των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών κ.λ.π. στους οποίους αναφέρεται το αρ. 18 και ως τρόπος τέλεσης του αδικήματος ακολουθεί όλους τους άλλους που περιγράφονται πριν από αυτήν και αποτελεί την αναγκαία τους κατάληξη.

¹¹⁵ Βέβαια στην πράξη διαπιστώνεται συνήθως η διάπραξη της προηγούμενης της διακράτησης συμπεριφοράς. Έτσι, αν διαπιστώνεται μόνο αυτή, και όπως καταδείχτηκε δεν είναι διαρκές έγκλημα, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής η αυτόφωρη διαδικασία. Στην υπέρβαση αυτού του προβλήματος μαίνεται ότι απέβλεπε η ρύθμιση του αρ. 21 παρ. 10 εδ. Α. του Ν.2523/1997, βλ. σχετ. ΜΑΡΙΑ ΓΚΜΠΑΝΤΙ ο.π.σελ. 1315

έχει δημιουργηθεί πλέον ένα έγκλημα διάρκειας¹¹⁶ του οποίου η λειτουργία είναι βοηθητική–επικουρική σε όλους τους άλλους τυποποιημένους τρόπους προσβολής των συγκεκριμένων περιουσιακών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου.

Από τα προηγούμενα, ευαπόδεικτα μπορεί να προκύψει το συμπέρασμα, ότι κανένα από τα εγκλήματα που τυποποιούνται στα αρ. 17 και 18 του Ν.2325/1997 δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως διαρκές, πλην της περίπτωσης της διακράτησης των επιρριπτόμενων και παρακρατούμενων φόρων του αρ. 18. Κατά τα άλλα μπορεί να ειπωθεί ότι ο νομοθέτης δημιουργεί στις προκείμενες περιπτώσεις, πλασματικά διαρκή εγκλήματα και υπ’ αυτήν την έννοια θέτει την έναρξη και τη λήξη σε σημείο που εκείνος επιλέγει¹¹⁷.

Συνεπώς τα εν λόγω εγκλήματα δεν μπορούν δογματικά να καταστούν ποτέ διαρκή. Θα μπορούσαν, όμως, να αποκτήσουν ορισμένη μεγαλύτερη ή μικρότερη κάθε φορά χρονική διάρκεια, αλλά για να επιτευχθεί αυτό θα έπρεπε να τροποποιηθεί η σημερινή διατύπωση της αντικειμενικής τους υπόστασης, ώστε να περιγράφεται ως αξιόποινη συμπεριφορά όχι μόνον η πρόκληση αλλά και η διατήρηση της εκάστοτε παράνομης κατάστασης¹¹⁸.

Τέλος, ως προς τη ρύθμιση του αρ. 25 του Ν. 1882/1990 με τον Ν.3943/2011, χρησιμοποιώντας το ίδιο κριτήριο με πριν, δηλαδή της δυνατότητας κατάφασης της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος και την επόμενη στιγμή της τυπικής περάτωσης, μπορούν να ειπωθούν τα εξής: Μολονότι η περιουσία είναι ένα ελαστικό έννομο αγαθό, το οποίο μπορεί να ξαναπροσβληθεί, ωστόσο, αφενός, επειδή η προσβολή του εννόμου αγαθού εξαρτάται στη συγκεκριμένη περίπτωση από τον ίδιο τον νόμο από την παρέλευση συγκεκριμένης προθεσμίας¹¹⁹, η οποία εφόσον παρέλθει, κάθε

¹¹⁶ Βλ. ο.π. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ σελ.97

¹¹⁷ Έτσι μπορεί να τεθεί ζήτημα αντισυμβατότητας με το αρ. 7 παρ. 1 Συντ., βλ. σχετικώς για την όλη προβληματική (της διάρκειας ή μη) την κριτική προσέγγιση της ΜΑΡΙΑΣ ΓΚΜΠΑΝΤΙ ο.π. στην Ποινική Δικαιοσύνη 12/2011, ΣΕΛ. 1307 ΕΠ. Επιπρόσθετα δε θα πρέπει να συγχέεται η αυτή ευχέρεια του ποινικού νομοθέτη με το αρ. 17 Π.Κ. και τούτο διότι εκεί ο νομοθέτης δεν λαμβάνει υπόψη του για τον χρόνο τέλεσης της πράξης το στοιχείο που αντικειμενικά υπάρχει και είναι ο χρόνος αποτελέσματος αλλά περιορίζεται σ’ένα άλλο που αντικειμενικά επίσης υπάρχει και είναι ο χρόνος της ενέργειας ή της παράλειψης. Αντίθετα μπορεί να ειπωθεί ότι με τον Ν.3947/2011 στην κυριολεξία «κατασκευάζεται» χρόνος τέλεσης της πράξης που δεν υπάρχει.

¹¹⁸ Βλ. σχετ. περί αναδιατύπωσης της α.ν. Γ. Α.ΜΠΟΥΡΜΠΙΑ Ποινική Δικαιοσύνη 10/2011 σελ. 1126 επομ. όπου γίνεται στην εκεί μελέτη του δια της δογματικής διεργασίας που συντελείται γίνεται δεκτό ότι τα συγκεκριμένα εγκλήματα είναι στιγμιαία.

¹¹⁹ «Όποιος δεν καταβάλλει τα βεβαιωμένα χρέη για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τεσσάρων (4) μηνών», υπό την έννοια ότι αξιόποινη γίνεται η υπερημερία χρεών κάθε φορά που κάποιος δεν

μεταγενέστερη αυτής παράλειψη δεν μπορεί πλέον να την αφορά και αφετέρου διότι ο δράστης, με την παρέλευση του χρονικού διαστήματος των τεσσάρων (4) μηνών, έχει ήδη προσβάλλει την περιουσία του Δημοσίου κατά το ποσό του ληξιπρόθεσμου χρέους που οφείλει έτσι ώστε κάθε επόμενη στιγμή της παράλειψης να μην μπορεί να γεννήσει πλέον νέα προσβολή της περιουσίας κατά το αυτό το συγκεκριμένο ποσό, αφού αυτή έχει ήδη ολοκληρωθεί¹²⁰. Υπό αυτήν την κριτική προσέγγιση το εν λόγω έγκλημα δεν μπορεί να είναι διαρκές¹²¹. Από την άλλη, μπορεί να θεωρηθεί¹²² ότι ο χρόνος τέλεσής του διαρκεί ενόσω ο οφειλέτης παραλείπει να καταβάλλει τις βεβαιωμένες ληξιπρόθεσμες στο Δημόσιο οφειλές του, καθότι ο νομοθέτης προσδιόρισε διαφορετικό χρόνο τέλεσης για την μη καταβολή βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο.

καταβάλλει τα βεβαιωμένα χρέη στο δημόσιο για διάστημα που ξεπέρασε τους τέσσερις (4) μήνες, δηλαδή το διάστημα έγινε μεγαλύτερο από τέσσερις (4) μήνες.

¹²⁰ Το μόνο που μπορεί να προστεθεί εδώ είναι οι τόκοι υπερημερίας και οι τυχόν προσαυξήσεις, ποσα όμως που αποτελούν συνέπειες της ήδη ολοκληρωμένης προσβολής της ξένης περιουσίας.

¹²¹ Βλ. όμως και την αντίθετη άποψη όπως εμφανίζεται η Εγκύκλιος Εισαγ. ΑΠ. 1/2011 και τη δεδηλωμένη βούληση του ιστορικού νομοθέτη για το χαρακτήρα του αδικήματος ως διαρκούς και την εφαρμογή του αυτοφώρου.

¹²² Εγκ υπ' αριθ. 1/11 Εισαγγελέα Α.Π., όπου υπάρχει στο παράρτημα

VI. Ειδικά ζητήματα συρροής «μη αμιγών φορολογικών εγκλημάτων»

Ως «μη αμιγή φορολογικά εγκλήματα «μπορούν να χαρακτηριστούν»¹²³ εκείνες οι περιπτώσεις φορολογικών εγκληματικών συμπεριφορών που δεν κατατείνουν αποκλειστικά στην αποφυγή φόρων, αλλά αποσκοπούν και στην παράνομη ωφέλεια ή βλάβη, πέραν του δράστη ή του Δημοσίου αντίστοιχα, τρίτων ή στην πρόκληση και άλλης ζημίας του Δημοσίου, πέραν της απώλειας φόρων ή στον προσπορισμό και άλλου οφέλους, εκτός από την μείωση ή την αποφυγή της πληρωμής φόρων¹²⁴.

Ζητήματα αληθούς συρροής¹²⁵ μεταξύ των φορολογικών εγκλημάτων και των γενικών περί απάτης και πλαστογραφίας διατάξεων του ειδικού μέρους του Π.Κ., μπορούν να τεθούν¹²⁶ μόνο περί «μη αμιγών φορολογικών εγκλημάτων», υπό την ως άνω περιγραφείσα έννοια.

¹²³ Ακόμη και όταν τελείται με αθέμιτη παρασιώπηση αληθινών γεγονότων, εφόσον κάθε αθέμιτη παρασιώπηση αληθινών γεγονότων και κάθε επόμενη στιγμή της αχρέωσης επιστροφής των πιο πάνω φορών, τελών ή εισφορών μετά από παραπλάνησης της φορολογικής αρχής, με την αθέμιτη αυτού του είδους παράλειψη, ακόμη και αν θεωρηθεί ότι συνεχίζεται η σχετική παρασιώπηση, δεν είναι εφικτό να οδηγήσει ξανά σε επιστροφή των ήδη επιστραφέντων φόρων κ.λ.π.

¹²⁴ Βλ. ενδ. Για την εν λόγω προβληματική Θ.ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ ο.π., σελ. 235-263 και αρ. 21 παρ. 7 του Ν.2523/1997, στο οποίο αναφέρεται ρητώς ότι «τα αδικήματα του παρόντος είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους».

¹²⁵ Για την έννοια της συρροής βλ. μεταξύ άλλων Α.ΚΩΣΤΑΡΑ «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου Δεύτερη Έκδοση Α.Ν. Σάκκουλα 2004, σελ. 604-616. Η αληθινή συρροή εγκλημάτων διακρίνεται σε κατ'ιδίαν αληθινή συρροή και πραγματική δεύτερη περίπτωση με πολλές πράξεις διαπράττονται πολλά εγκλήματα. Η σχετική προβληματική καθίσταται σαφής με ένα παράδειγμα αληθούς κατ'ιδίαν συρροής μεταξύ του εγκλήματος του αρ. 19 του Ν. 2523/1997 δια της εκδόσεως πλαστών στοιχείων στο όνομα υπαρκτού προσώπου και της κοινής πλαστογραφίας, όπου αναφέρεται από Δ.ΖΙΟΥΒΑ, σελ. 53-55, βλ. ιδιαιτέρως και τις εκεί παραπομπές.

¹²⁶ Κατ'απόκλιση από την καταρχήν συντρέχουσα σχέση ειδικότητας. Γνώρισμα της αρχής της ειδικότητας, είναι ότι η ειδική υπόσταση ενός εγκλήματος έχει όλα τα γνωρίσματα της ειδικής υπόστασης του άλλου και τουλάχιστον ένα παραπάνω. Έτσι ο ένας νόμος είναι ειδικός, ως προς τον άλλον που είναι γενικός (ισχύει δε ο κανόνας ότι ο ειδικός νόμος αποκλείει τον γενικό ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ .ΚΩΣΤΑΡΑ σελ. 612.

VII. Νομικά πρόσωπα και ποινική ευθύνη διοικούντων στο Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο

Δεδομένου ότι η ποινή¹²⁷ αποδίδεται και επιβάλλεται ως κακό, ενώ από την άλλη το νομικό πρόσωπο ως νομικό δημιούργημα δεν αισθάνεται, καταδεικνύεται ότι ποινή και νομικό πρόσωπο είναι έννοιες που δεν ανέχονται η μία την άλλη. Γι' αυτό και ο καθηγητής Ανδρουλάκης αναφέρει χαρακτηριστικά : «*Ευθύς εξαρχής πρέπει να αποκλείεται από την περαιτέρω ποινική έρευνα και η συμπεριφορά των νομικών προσώπων. Έγκλημα που τελείται από νομικό πρόσωπο ως τέτοιο είναι αδιανόητο*».

Βάση, λοιπόν των ανωτέρω, «πράξεις» που χαρακτηρίζονται ως αδικοπραγία και αποδίδονται σ'ένα νομικό πρόσωπο, στην πραγματικότητα πρέπει να καταλογίζονται στους ανθρώπους που το εκπροσωπούν, διότι η ιδιαίτερη κοινωνικοηθική απαξία η οποία εκδηλώνεται και παρουσιάζεται από πλευράς κράτους ως ποινή, έχει άκρως προσωπικό χαρακτήρα.

Οι σύγχρονες τάσεις στις ξένες νομοθεσίες¹²⁸, τόσο σε επίπεδο θεωρίας όσο και σε επίπεδο νομολογίας έχουν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η επιχείρηση ως νομικό πρόσωπο είναι ικανή να διαπράξει σχεδόν κάθε έγκλημα. Στη νομοθεσία της Μ. Βρετανίας όσο και στην Αμερικάνικη νομοθεσία, η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων αποτελεί ευρύτερα αποδεκτή πρακτική. Γενικώς στο Γαλλικό Δίκαιο η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων συναρτάται άμεσα με την πράξη του νόμιμου εκπροσώπου ή του οργάνου του νομικού προσώπου. Στις ποινικές νομοθεσίες άλλων ευρωπαϊκών χωρών όπως της Δανίας, Νορβηγίας, Σουηδίας, Ολλανδίας, προβλέπεται ευθέως η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων, ενώ το ίδιο ισχύει και στις μεγάλες χώρες της Ασίας όπως Ιαπωνία και Κορέα όπου υπάρχει εντονότατη επιχειρηματική δραστηριότητα. Στο γερμανικό δίκαιο, από την άλλη, δεν αναγνωρίζεται η ποινική ευθύνη τους, όμως για παραβάσεις τάξεως¹²⁹ είναι δυνατή η επιβολή κυρώσεων κατά των ίδιων των νομικών προσώπων. Η σύγχρονη αυτή τάση

¹²⁷ Βλ. ο.π. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, σελ.147-150

¹²⁸ Βλ. Π.ΜΠΡΑΚΟΥΜΑΤΣΟΥ « Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ», Ποινική Δικαιοσύνη, 12/2000,σελ.1252

¹²⁹ Υπάρχονται, προβλέπονται και τιμωρούνται στο Ποινικό Δίκαιο κατά γενική παραδοχή όπως εμφ. Π.ΜΠΡΑΚΟΥΜΑΤΣΟΥ, «Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ», Ποινική Δικαιοσύνη, 12/2000,σελ.1252

εντάσσεται και στη γενικότερη πολιτική¹³⁰ που ασκείται από τα θεσμικά όργανα της Ε.Ε. προς προστασία των οικονομικών συμφερόντων της, αλλά αυτή, καταδεικνύεται και από τις υποδείξεις¹³¹ προς εφαρμογή ποινικής ευθύνης και ποινικών κυρώσεων «στις επιχειρήσεις εφόσον η φύση της παράβασης, η βαρύτητα του πταίσματος της επιχείρησης, οι συνέπειες για την κοινωνία και η ανάγκη πρόληψης και άλλων παραβάσεων το απαιτούν».

Όμως τα βασικά ερωτήματα¹³² που τίθενται κάθε φορά, ως προβληματική για τη θεμελίωση της ποινικής ευθύνης, ώστε να είναι σύννομη και συμβατή με τις καθολικής ισχύος βασικές αρχές του Ποινικού Δικαίου είναι, πότε μπορεί να αιτιολογηθεί μια «αντιπροσωπευτική ευθύνη», και ποιά είναι τα όρια της άμεσης ευθύνης.

Κατά βάση στις μεγάλες επιχειρήσεις με τη σύνθετη κατανομή ρόλων και την αποκέντρωση που τις χαρακτηρίζει καταρχήν, η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης εξάγεται από τον καταμερισμό της εργασίας¹³³ που ακολουθεί η επιχείρηση. Σημαντικό στοιχείο, λοιπόν, είναι η διάκριση της κάθετης ή οριζόντιας ολοκλήρωσης της παραγωγικής διαδικασίας και της εν γένει λειτουργίας της επιχείρησης, αναφορικά με τον εντοπισμό και τον διαχωρισμό του αποφασίζοντος οργάνου, της επενέργειας των αποφάσεων αυτού, σε άλλα όργανα της επιχείρησης, που μπορεί να εκδώσουν αποφάσεις επικουρικές της πρώτης ώστε να υλοποιηθεί, ή να την "φιλτράρουν" κατά τις αρμοδιότητές τους ώστε υπό μορφή διαταγών ή κανονισμού να επέλθουν στον απλό εργαζόμενο που βρίσκεται στο χαμηλότερο διοικητικό επίπεδο και ασχολείται άμεσα με την παραγωγική διαδικασία. Συνήθως οι αποφάσεις του αποφασίζοντος οργάνου επενεργούν κάθετα προς το χαμηλόβαθμο προσωπικό της επιχείρησης και διαμορφώνουν το παραγωγικό αποτέλεσμα.

Ο αιτιακός λογικός σύνδεσμος μεταξύ απόφασης μιας επιχείρησης και εγκληματικού αποτελέσματος είναι δύσκολο να προσδιοριστεί και τα προβλήματα οξύνονται στην προσπάθεια ανάπτυξης και παρουσίασης της

¹³⁰ Προστασία οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, Ν.2803/2000

¹³¹ Οι υπ' αριθμ. 12 και 18 συστάσεις των ετών 1981 και 1988 από την Επιτροπή Υπουργών του Συμβουλίου της Ευρώπης όπως εμφ. Ν. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ», σελ. 147-150, Εκδόσεις ΠΝ. Σάκκουλα, 2000, σελ. 149,

¹³² Βλ. σχ.Α.ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ, Ποινική προστασία του Καταναλωτή, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 1996

¹³³ Δ. ΣΠΥΡΑΚΟΥ, "Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: ΕΞΕΛΙΞΗ Η ΠΑΡΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ", Ποινικά Χρονικά σελ.1201 επ.

αιτιώδους συνάφειας, όταν η απόφαση εκδόθηκε από συλλογικό όργανο. Η υποστηριζόμενη σ' αυτές τις περιπτώσεις¹³⁴ συναυτουργία είναι δύσκολο να στοιχειοθετηθεί, τόσο όσον αφορά το στοιχείο της συνεκτέλεσης όσο και της συναπόφασης. Το κάθε μέλος του οργάνου δεν είναι σε θέση να αποτρέψει το αποτέλεσμα, δίχως τη σύμπραξη προς την ίδια κατεύθυνση τουλάχιστον της προσδιοριζόμενης από το καταστατικό της πλειοψηφίας των μελών. Δεν έχουν όλα τα μέλη στον ίδιο βαθμό και ένταση το γνωστικό και βουλευτικό στοιχείο κατά την συναπόφαση. Η παράλειψή τους, που μπορεί να πηγάζει από ιδιαίτερη νομική υποχρέωση εκ του νόμου ή από υποχρεώσεις τους εκ του καταστατικού της επιχείρησης, δεν μπορεί από μόνη της να αποτελεί προϋπόθεση συνεκτέλεσης αλλά επικουρικά μόνο μπορεί να εξεταστεί με τη δυνατότητα ενέργειας προς αποτροπή του αποτελέσματος. Υπό αυτήν την οπτική καταδεικνύεται καλύτερα, ο διαχωρισμός μεταξύ απόφασης συλλογικού οργάνου, εγκληματικού αποτελέσματος και ποινικής ευθύνης έτσι ώστε να μην δημιουργούνται προβλήματα και συγχύσεις στην απόδοση του καταλογισμού.

Στη γενικότερη αναζήτηση "ποινικών ευθυνών των επιχειρήσεων" αλλά και ειδικότερα κατά την ενδελεχή έρευνα της ειδικής υπόστασης ενός εγκλήματος, μπορούν να ακολουθηθούν δύο κατευθύνσεις¹³⁵. Σύμφωνα με την πρώτη κατεύθυνση, η ευθύνη μπορεί να αναζητηθεί έχοντας ως αφετηρία την σύνδεσή της με την αξιόποινη πράξη ενός φυσικού προσώπου που δρα για την επιχείρηση. Ενώ, αν ακολουθηθεί η δεύτερη κατεύθυνση, η ποινική ευθύνη της επιχείρησης είναι επικουρική, καθώς επιφυλάσσεται κυρίως για τις περιπτώσεις όπου δεν υπάρχει επαρκής απορρόφηση της ποινικής ευθύνης από άτομα.

Η ποινική ευθύνη, εν τέλει, πρέπει να ανάγεται με βάση την κατανομή αρμοδιοτήτων στην επιχείρηση.

Δεν πρέπει να παραβλέπεται, όμως ότι οι αρμοδιότητες αυτές καθορίζονται και προσδιορίζονται από άλλους κλάδους του ιδιωτικού δικαίου και κυρίως του δικαίου για τις εταιρείες, στους οποίους όμως εξυπηρετούνται διαφορετικές σκοπιμότητες και δεν έχουν ισχύ οι αυστηρές αρχές του Ποινικού Δικαίου.

Οι πιο συνήθεις μορφές νομικής προσωπικότητας που μεταλλάσσουν

¹³⁴Βλ. σχετ Δ. ΣΠΥΡΑΚΟΥ, "Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: ΕΞΕΛΙΞΗ Η ΠΑΡΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ", *Ποινικά Χρονικά* σελ.1201 επ.

¹³⁵Βλ. σχετ Δ. ΣΠΥΡΑΚΟΥ, "Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ: ΕΞΕΛΙΞΗ Η ΠΑΡΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ", *Ποινικά Χρονικά* σελ.1206 επ

την ατομική επιχείρηση σε εταιρεία είναι η Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε), η Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.), η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) και η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.). Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που κυρίως τις διαφοροποιούν είναι η ευθύνη των εταίρων [ευθύνη εις ολόκληρο ή περιορισμένη ευθύνη μέχρι το ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο(αφορά την ατομική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρείας προς τρίτους)], η δυνατότητα και ο τρόπος αύξησης του κεφαλαίου (έκδοση μετοχών και ομολόγων στις Α.Ε.) καθώς και ο τρόπος και η διαδικασία της διοικήσεως και εκπροσωπήσεως.

Ο τρόπος και η διαδικασία διοικήσεως των εταιρειών αφορά άμεσα την προσπάθεια αναγνώρισης και απόδοσης ποινικής ευθύνης σε περιπτώσεις διακινδύνευσης ή πληγμάτων εννόμων αγαθών εξαιτίας αποφάσεών της .

Για την δράση των Ο.Ε. ή Ε.Ε. ευθύνονται οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών, ενώ στις Ε.Π.Ε. οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε έταίρος. Στις ημεδαπές Α.Ε., ευθύνη έχουν οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο που είτε άμεσα από τον νόμο είτε από ιδιωτική βούληση, είτε με δικαστική απόφαση ασκεί την διοίκηση ή την διαχείριση της Α.Ε. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα ποινική ευθύνη έχουν τα μέλη του Δ.Σ. των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρθηκαν παραπάνω.

Επομένως συλλογικά όργανα υπάρχουν κυρίως στις Α.Ε. υπό την μορφή διοικητικού συμβουλίου, οι αρμοδιότητες¹³⁶ του οποίου, που αφορούν την διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, καθορίζονται από το άρθρο 22 παρ. 1 του Ν.2190/1920. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι για ορισμένα θέματα το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να αναθέτει τις εξουσίες του συνολικά ή και ατομικά σ'ένα ή περισσότερα μέλη του ή ακόμα και σε τρίτα πρόσωπα μη μέλη του (άρθρο 22 παρ. 3 του Ν.2190/1920) Κατά την άσκηση των διαχειριστικών καθηκόντων τους, τα μέλη του Δ.Σ. πρέπει να τηρούν τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού καθώς και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης των μετόχων. Η διαχείριση γίνεται με γνώμονα το καλώς νοούμενο

¹³⁶ Βλ. σχ. Ε. ΑΛΕΞΑΝΔΡΙΔΟΥ, «ΔΙΚΑΙΟ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ», ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, 2009, σελ. 94 επομ.

«εταιρικό συμφέρον» και τα μέλη του Δ.Σ. έχουν υποχρέωση πίστης απέναντι στην Α.Ε. όπως αναφέρεται στο άρθρο 22 παρ. 2 τελευτ. εδαφ. του Ν.2190/1920 αλλά και ρητά από τον Ν.3016/2002.

Χωρίς να γίνει περαιτέρω ανάλυση¹³⁷ του Δικαίου των κεφαλαιουχικών εταιρειών, είναι ευδιάκριτα τα προβλήματα που παρουσιάζονται στην αναζήτηση εκείνου του οργάνου της εταιρείας που ασκεί διοίκηση και έλαβε απόφαση που επέφερε εγκληματικό αποτέλεσμα. Ακόμη δυσκολότερη γίνεται η απόδοση μομφής σε τέτοιου είδους όργανο υπό την σκέπη του Ποινικού Δικαίου. Όπως έγινε ξεκάθαρα αντιληπτό για τον Έλληνα ποινικό νομοθέτη δεν υπάρχει ποινική ευθύνη στα νομικά πρόσωπα. Έτσι είναι αυτόδηλο ότι η προαναφερθείσα δεύτερη επικουρική κατεύθυνση, αναζήτησης ποινικής ευθύνης των επιχειρήσεων είναι πολύ δύσκολο να πραγματώσει το στόχο της.

Ο Έλληνας ποινικός Νομοθέτης αντιμετωπίζει την εγκληματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων, θεωρώντας κάθε φορά ως αυτουργούς εγκλημάτων, πρόσωπα που έχουν εξέχουσα θέση¹³⁸ στο νομικό πρόσωπο ή την επιχείρηση με βάση τις αρχές των ιδιαίτερων νομικών υποχρεώσεων που απορρέουν από την διοικητική τους θέση και τους καθιστά υπόχρεους να λαμβάνουν μέτρα επίβλεψης της λειτουργίας των νομικών προσώπων ώστε να μη δημιουργείται αξιόποινη κινδυνώδης δράση.

Ο εν ισχύ Αγορανομικός Κώδικας, το νομικό πλαίσιο *“Περί προστασίας του καταναλωτή”*, ο Ν.1396/1983 *“Περί υποχρέωσης λήψης και τήρησης των μέτρων ασφαλείας στις οικοδομές και στα λοιπά τεχνικά έργα”*, το άρθρο 5 του Ν.2802/2000 *“Περί καταπολέμησης της δωροδοκίας”*, ο Ν.1650/1986 *“Περί ποινικής προστασίας του περιβάλλοντος”*, είναι μερικοί μόνο ενδείκτες αντιμετώπισης του Έλληνα νομοθέτη προς την κινδυνώδη δράση των επιχειρήσεων.

Εν κατακλείδι, η ελληνική έννομη τάξη, σε περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται στο πλαίσιο δραστηριοτήτων ενός νομικού προσώπου,

¹³⁷ Βλ. σχ. Ε.ΑΛΕΞΑΝΔΡΙΔΟΥ, «ΔΙΚΑΙΟ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, ΑΤΥΠΕΣ ΜΟΡΦΕΣ Α.Ε.», Νομική Βιβλιοθήκη 2009, σελ. 16 επ.

¹³⁸ Βάση της κατεύθυνσης της εγγυητικής θέσης που κατακρίθηκε απ’την θεωρία ως αντιφάσκουσα με τα αρ. 7 παρ. 1 του Συντ. Δηλαδή ο εφαρμοστής του δικαίου χωρίς να ερευνήσει όλους τους όρους που στοιχειοθετούν την ποινική υπόσταση της πράξης (υπαιτιότητα και το αν ο φέρων την ιδιότητα αυτή την ασκεί και στην πραγματικότητα) να διώξει ή και να τιμωρήσει κάποιον που φέρει μια από τις αναφερόμενες ιδιότητες (αντίθετη προς την αρχή της ενοχής).

προβλέπει και προστρέχει σε δύο διαδικασίες¹³⁹. Στις διοικητικές κυρώσεις κατά του νομικού προσώπου και στις ποινικές διώξεις και ποινές κατά των φυσικών προσώπων που φέρονται ότι ευθύνονται με τις ενέργειές τους και τις παραλήψεις για εγκληματικά αποτελέσματα στο πλαίσιο δραστηριότητας των νομικών προσώπων.

Το κίνητρο που κατέχει εξέχουσα θέση στις αποφάσεις και τις δράσεις των επιχειρήσεων Ν.Π.Ι.Δ. και παράλληλα αποτελεί και αντικειμενικό στόχο τους είναι η μεγιστοποίηση των κερδών που πολλές φορές πραγματοποιείται από την ελαχιστοποίηση¹⁴⁰ του συνολικού κόστους παραγωγής. Η επιδίωξη αυτή αποτελεί κύριο γνώμονα για κάθε απόφαση που θα λάβει ένα συλλογικό όργανο διοίκησης μιας Α.Ε. Και το εγκληματικό αποτέλεσμα είναι πιθανό να προέλθει, είτε σε επίπεδο ενσυνείδητης αμέλειας είτε σε επίπεδο ενδεχόμενου δόλου, εξαιτίας της επιδίωξης κέρδους και κατάκτησης μιας συγκεκριμένης αγοράς¹⁴¹.

Στην αναζήτηση διεξόδου και τρόπου αντιμετώπισης της κινδυνώδους δράσης των νομικών προσώπων, εν όψει του παραδοσιακού χαρακτήρα του ποινικού δόγματος, ο Εθνικός νομοθέτης πρέπει να στραφεί με ιδιαίτερο ζήλο στην άρση των δυσχερειών που φέρει η παραδοσιακή ποινική θεωρία, η οποία ως βασικό δογματικό συστατικό της έχει την ατομική ευθύνη καθότι η αναζήτηση της ατομικής ευθύνης στη σύγχρονη επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ατελέσφορη και δύναται να καθίσταται τροχοπέδη στην προσπάθεια καταστολής της σύγχρονης εγκληματικής συμπεριφοράς των «νομικών προσώπων».

Επιλογές όπως, η κατεύθυνση της εγγυητικής θέσης και η επιβολή διοικητικών προστίμων που πολλές φορές λειτουργούν ως ‘‘ κρυπτοποινές’’, έρχονται σε ευθεία αντίθεση με το Σύνταγμα και την Ε.Σ.Δ.Α., διότι παραβιάζονται οι αρχές της ενοχής και του δικαιώματος του κατηγορουμένου να κρίνεται από το φυσικό του Δικαστή. Θα μπορούσαν όμως να δημιουργηθούν και προβλήματα τόσο στην απονομή της Δικαιοσύνης όσο και στο κοινό περί Δικαίου αίσθημα, διότι είναι ενδεχόμενη, η διαφορετική αξιολόγηση της

¹³⁹ Δ. ΣΠΙΝΕΛΗΣ, *Ποινικές Κυρώσεις σε νομικά πρόσωπα και διαδικασία επιβολής τους*, Ποινικά Χρονικά, ΝΓ2003, σελ. 101-102

¹⁴⁰ Η συνάρτηση που καταδεικνύει το κέρδος και κατά συνέπεια την ελαχιστοποίηση του συνολικού κόστους είναι οριακό κόστος = τιμή παραγόμενου προϊόντος.

¹⁴¹ Η δράση των επιχειρήσεων σε καθεστώς πλήρους ανταγωνισμού τείνει να δημιουργεί ολιγοπωλιακές ή και μονοπωλιακές καταστάσεις στην παραγωγή και την αγορά ενός προϊόντος.

βαρύτητας των παραβάσεων και η επιβολή αντίστοιχων κυρώσεων, γεγονός που μπορεί να οδηγήσει σε ασυντόνιστη και ασυνεπή κοινωνική αντίδραση στο ίδιο ουσιαστικά παραβατικό φαινόμενο. Η διαφορετική κρίση ενός διοικητικού δικαστηρίου από ένα ποινικό δικαστήριο θα μπορούσε να φτάσει ακόμα και στην έκδοση αντιφατικών αποφάσεων¹⁴².

Όσον αφορά την αναζήτηση ποινικών ευθυνών για τις αξιόποινες αποφάσεις συλλογικών οργάνων που διοικούν τα νομικά πρόσωπα, έχει καταστεί σαφές από την ανάλυση που προηγήθηκε, ότι η ιεραρχική διάρθρωση της σύγχρονης επιχείρησης μεταφέρει το βάρος της ενοχής από τους ευρισκόμενους στα ηγετικά στελέχη της επιχείρησης στα χαμηλά ιεραρχικά κλιμάκια, διότι σχεδόν πάντα οι αποφάσεις τους έχουν μια κάθετη ολοκλήρωση. Πώς θα διακριβωθεί η ποινική ευθύνη ενός έκαστου εξ αυτών αν τελικώς από τις αποφάσεις παραχθεί εγκληματικό αποτέλεσμα ή διακινδυνευτεί έννομο αγαθό είναι ένα ζήτημα που προϋποθέτει υπομονή και επιμονή καθώς και ιδιαίτερα σχολαστική ανάλυση των στοιχείων της εγκληματικής υποστάσεως, ώστε να εμφανίζεται επαρκώς ο αιτιακός λογικός σύνδεσμος. Ο συνυπολογισμός της παραλείψεως του μέλους του συλλογικού οργάνου με την δυνατότητά του, προς αποτροπή του εγκληματικού αποτελέσματος στο επίπεδο της συναπόφασης

¹⁴² Όπως εμφανίζεται στην αρθρογραφία του Ποινικά χρονικά ΝΓ/2003 σελ. 102-103. Μια λύση υποστηρικτέα από τον καθηγητή ΣΠΙΝΕΛΗ, η επιβολή κυρώσεων στο νομικό πρόσωπο να αναθέτει στο ίδιο δικαστήριο που θα δικάσει και θα επιβάλλει ποινές στα φυσικά πρόσωπα. Η επιχειρηματολογία αυτής της λύσης στηρίζεται στην απόβλεψη του ουσιαστικού χαρακτήρα και το σκοπό των διοικητικών κυρώσεων, που δεν είναι άλλη από την αποφυγή της μελλοντικής «τέλεσης» τέτοιων παραβάσεων των νόμων με διάφορους τρόπους, που καθιστούν είτε ασύμφορη για το νομικό πρόσωπο (σε περίπτωση διάλυσής του), είτε αδύνατη τη διάπραξη παρόμοιων παραβάσεων από αυτό στο μέλλον. Υπό αυτή την έννοια οι διοικητικές κυρώσεις έχουν κοινά γνωρίσματα με τον ουσιαστικό χαρακτήρα και το σκοπό της ποινής, όπως τα αναγνωρίζει ο νομικός πολιτισμός μας και δεν είναι άλλα από τη αποτροπή και τον παραδειγματισμό του δράστη και των υπολοίπων κοινωνιών και την επίτευξη της έννοιας του σωφρονισμού. Η πρόσκρουση, της λύσης αυτής, στο άρθρο 96 παρ.1 του Συντάγματος που αναφέρεται στη διάκριση και την οριοθέτηση αρμοδιοτήτων των δικαστηρίων μπορεί να αποφευχθεί και οι όποιες δυσχέρειες να αρθούν αν οι κυρώσεις που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα, προβλεφθούν ως μέτρα ασφαλείας. Μέτρα ασφαλείας ανάλογα με τα μέτρα ασφαλείας των άρθρων 69 και επόμενα του Π.Κ καθόσον δεν αποτελούν ιδιαίτερη αποδοκμασία εκείνων στους οποίους επιβάλλονται, αλλά αποσκοπούν στην αντιμετώπιση μιας επώδυνης προσωπικότητας (εν προκειμένω νομικής προσωπικότητας). Είναι δε οι σκοποί των κυρώσεων αυτών συνυφασμένοι με την τέλεση στα πλαίσια του νομικού προσώπου πράξεων, που αν συντρέχουν και οι προϋποθέσεις της ποινικής ευθύνης φυσικών προσώπων, έχουν αξιόποινο χαρακτήρα. Με ειδικό ποινικό νόμο, ο οποίος και θα ρυθμίζει όλα τα σχετικά ουσιαστικά και δικονομικά ζητούμενα. Έτσι θα μπορούσε να ενταχθεί στη ρύθμιση του η προτεινόμενη λύση που ουσιαστικά προβλέπει “κοινή ποινική ευθύνη νομικών προσώπων” υπό την έννοια είτε της πρόβλεψης “ποινικής ευθύνης” νομικών προσώπων είτε “διοικητικών” κυρώσεων κατά αυτών, αλλά για αξιόποινες πράξεις.

και της συνεκτέλεσης, εξυπηρετεί καταρχήν την απόδοση καταλογισμού και κατά δεύτερον την στοιχειοθέτηση ή μη της έννοιας της συναυτουργίας.

Όσον αφορά τον προσδιορισμό της υπαιτιότητας και τον διαχωρισμό του χώρου της αμέλειας από τον χώρο του δόλου εν γένει, στο πλαίσιο ανάλυσης της εγκληματικής υπόστασης, πρέπει να αξιολογηθεί με το ίδιο σκεπτικό. Δηλαδή και εδώ μείζονος σημασίας ρόλο έχει ο καταμερισμός του έργου στο πλαίσιο εργασιών και αρμοδιοτήτων του συλλογικού οργάνου.

Πρέπει να ληφθεί υπόψιν επίσης ότι όλα τα μέλη δεν έχουν στον ίδιο βαθμό και στην ίδια ένταση τα γνωστικά στοιχεία πριν την συναπόφαση. Επιπλέον το βουλευτικό τους στοιχείο δεν είναι πάντα προς την ίδια κατεύθυνση. Η έννοια της παραυτουργίας, υπό το πρίσμα της σύμπραξης περισσότερων προσώπων στην έκδοση μιας απόφασης που επέφερε εγκληματικό αποτέλεσμα χωρίς να υπάρχει κοινός δόλος, έχει εξέχουσα θέση στην υπό ανάλυση προβληματική.

Για να γίνεται ευδιάκριτο κάθε φορά το αξιολογικό υπόβαθρο της διάκρισης του ενδεχομένου δόλου και της ενσυνείδητης αμέλειας στις αξιόποινες αποφάσεις του συλλογικού οργάνου, δεδομένου της απαγορεύσεως της αντιπροσωπευτικής ποινικής ευθύνης, πρέπει για κάθε μέλος χωριστά και σύμφωνα πάντα με τα αντικειμενικά στοιχεία που υπάρχουν εις γνώση, ως συναναφορά να υπολογίζεται η θεωρία της δυνατότητας και της πιθανότητας, του ανεπίτρεπτου κινδύνου, η έλλειψη κάθε προσπάθειας αποτροπής του κινδύνου επέλευσης του εγκληματικού αποτελέσματος, η ιδιαίτερος επίμεμπτη αδιαφορία που φτάνει στην έντονη αντικοινωνική ασυνειδησία, ο επιδιωκόμενος ιδιοτελής σκοπός του δράστη και της επιχείρησης σε σχέση με το εγκληματικό αποτέλεσμα, η απώθησή του από την συνείδηση του μέλους κατά της συναπόφασης και συνεκτέλεση και βέβαια η αποδεκτή από την νομολογία «θεωρία της επιδοκιμασίας».

VII.1. Ποινική ευθύνη διοικούντων στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο .

Όσον αφορά τώρα την ποινική ευθύνη των διοικούντων στο φορολογικό δίκαιο και σε συνέχεια των προαναφερθέντων ισχύουν τα εξής, βάσει του αρ. 20 του Ν.2523/1997 σύμφωνα με το οποίο προβλέπεται ότι: *«I. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:*
α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή

εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω. β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος. γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών. 2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

5. Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6. Οι ανωτέρω Αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

*** ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Με την παρ.12 άρθρου 32 Ν.2648/1998 ορίζεται ότι: 12. Δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά των προσώπων του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 για φορολογικές παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.1997 και οι οποίες δεν αποτελούν από 1.1.1998 ποινικά αδικήματα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997". Όπως καταδεικνύεται, προσδιορίζεται αυστηρά ο κύκλος των φυσικών προσώπων από την διοίκηση των νομικών προσώπων που θεωρούνται ως αυτουργοί των αδικημάτων της φοροδιαφυγής όπως αυτά τυποποιούνται και ήδη περιγράφηκαν στα αρ. 17,19 του εν θέματι νόμου.»

Ομοίως και στο αρ. 25 παρ.2 του Ν.1882/1990 προβλέπεται σχεδόν αντίστοιχα με το άρθρο 20 του Ν.2523/1997, ποινική αυτουργική ευθύνη, ως προς τον κύκλο διοικητικών στελεχών για το ποινικό αδίκημα της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο.

Αναφορικά με το άρθρο 20, μπορεί να παρατηρηθεί ότι δεν γίνεται ευθέως λόγος για ιδιαίτερη νομική υποχρέωση του διοικητή να ασκεί εποπτεία και έλεγχο στην τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας από τους υφισταμένους του¹⁴³. Με την πρόβλεψη της παρ.6 καταρχήν εμφανίζεται ότι αποκλείεται το

¹⁴³ Όπως λ.χ. στο ποινικό δίκαιο του περιβάλλοντος.

ενδεχόμενο εισαγωγής μιας μορφής «αντικειμενικής ευθύνης» των διευθυντικών στελεχών. Όμως η δεύτερη περίοδος της παρ. 6 , που περιγράφει ουσιαστικώς την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος, υπό μια ερμηνευτική εκδοχή, επιτρέπει την συναγωγή ενός μαχητού τεκμηρίου γνώσης των διευθυντικών στελεχών για την αξιόποινη συμπεριφορά, αντιστρέφοντας έτσι το βάρος της απόδειξης της ποινικής κατηγορίας¹⁴⁴.

Υπό μια άλλη οπτική και διαφορετική ερμηνεία¹⁴⁵ προσπαθώντας να καταστήσει κανείς συμβατό το εν λόγω περιεχόμενο της διάταξης με τις επιταγές του Συντ. και της ΕΣΔΑ, μπορεί να καταλήξει στο εξής συμπέρασμα : Ο στόχος της διάταξης συνίσταται ακριβώς στο να ορίσει εκείνες τις εξωτερικές ενδείξεις οι οποίες θα ληφθούν κατά τον πλήρη σχηματισμό του δικανικού συλλογισμού. Έτσι, μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν εισάγεται μία μορφή ανεπίτρεπτου τεκμηρίου ενοχής, καθότι επισημαίνεται απλά το αυτονόητο, ότι δηλαδή οι διαθετικές έννοιες, όπως λ.χ. η γνώση, μπορούν να προσεγγίζονται νοηματικά μόνο με την ως άνω χρήση των εξωτερικών ενδείξεων.

Όμως, στο πλαίσιο ανεύρεσης μιας δικαιοκρατικής ερμηνείας της διάταξης της παρ. 6 πρέπει να επισημανθεί ότι η παραπάνω, δεν αποτελεί την μοναδική ερμηνευτική προσπάθεια.

Υποστηρικτέα¹⁴⁶ από ειδικούς του οικονομικού-φορολογικού ποινικού δικαίου, είναι η εξής δικαιοκρατικής υφής και όψης ερμηνευτική εκδοχή της παρ. 6 του αρ. 20 του Ν.2523/1997: η πρόταση «γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις» της πρώτης περιόδου της παρ. 6 , το οποίο ερμηνεύεται ουσιαστικά πως ο νομοθέτης θεωρεί ότι για την πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης απαιτείται έστω και ενδεχόμενος δόλος, σωστότερο φαίνεται να θεωρηθεί ισοδύναμο με την πρόταση «τελούσαν εν γνώσει των πράξεων ή παραλείψεων», ώστε κατ' εφαρμογή του αρ. 27 παρ. 2 εδ. α Π.Κ., να μην αρκεί για την κατάφαση του, ο ενδεχόμενος δόλος. Ο τρίτος αυτός βαθμός δόλου , θα μπορούσε να περιγράφεται με την δεύτερη περίοδο της παρ. 6, στην οποία

¹⁴⁴ Κατ' αυτή την ερμηνευτική εκδοχή υποχρεούνται τα διευθυντικά στελέχη να αποδείξουν ότι δε θα μπορούσαν να έχουν αποτρέψει την εγκληματική συμπεριφορά. Έτσι δημιουργείται μια μορφή αντικειμενικής ευθύνης η οποία προδήλως αντιβαίνει το τεκμήριο της αθωότητας (αρ. 6 ΕΣΔΑ) στο επίπεδο του Ουσιαστικού Ποινικού Δικαίου και σε επίπεδο Δικονομικού Δικαίου την αρχή : »in dubio pro reo» , βλ. σχετ. Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 60 και παραπομπή 101 όπου αναφέρεται ως νέα μορφή «μη γνήσιας ή νόθου αντικειμενικής ποινικής ευθύνης».

¹⁴⁵ Βλ. ο.π. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ σελ. 375 και της εκεί υπ' αριθ. 34,35 παραπομπές

¹⁴⁶ Βλ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 61

επισημαίνεται η φράση «γίνεται φανερό ότι γνώριζαν» στις περιπτώσεις εκείνες που το διοικητικό στέλεχος προβλέπει την διάπραξη του φορολογικού εγκλήματος των αρ. 17-19, από υφιστάμενο, όχι ως αναγκαία¹⁴⁷ αλλά ως ενδεχόμενη.

Επιπλέον, έξω από τα ανωτέρω δογματικής φύσεως ζητήματα, πρέπει να επισημανθεί ότι η πρακτική μπορεί να και να καταδείξει και το εξής: πολλά φυσικά πρόσωπα που φέρονται να έχουν μια από τις κρίσιμες ιδιότητες που περιοριστικά αναφέρονται στις φορολογικές διατάξεις και δεδομένου ότι οι φορολογικές αρχές ερμηνεύοντας μονομερώς συμπεριφορές προσώπων ως πράξεις εκπροσώπησης θεωρώντας τους ως de facto εκπροσώπους εταιρειών, «κινούν»¹⁴⁸ ποινικές διαδικασίες, κατά των εν λόγω φυσικών προσώπων, ενώ ωστόσο η «πραγματική εκπροσώπηση» να πραγματοποιείται από άλλους. Η ως άνω πρακτική έχει ως αποτέλεσμα να ασκηθούν τελικώς ποινικές διώξεις ή και να επιβληθούν κυρώσεις σε άτομα τα οποία δεν είχαν καμιά σχέση με φορολογικές υποχρεώσεις της κεφαλαιουχικής επιχείρησης, ενώ οι πραγματικοί υπαίτιοι οι οποίοι οδηγούν επιχειρήσεις σε τέτοιου είδους αδιέξοδα, να μην τιμωρούνται ποτέ.

Παρακάτω παρουσιάζονται¹⁴⁹ ενδεικτικώς αποφάσεις του Α.Π. που αφορούν τους αυτουργούς και συνεργούς του αρ. 20 του Ν.2523/1997:

❖ **Και ο αντιπρόεδρος του Δ.Σ. ανωνύμου εταιρείας εμπίπτει στα πρόσωπα του άρθρου 20 παρ. 1 στοιχ. α' του Ν. 2523/1997:** «Στην περίπτωση ημεδαπής ανωνύμου εταιρίας όπως σαφώς προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1α του ως άνω νομού, με την έννοια του προέδρου του Δ.Σ της εταιρίας, ως αυτουργού του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, εξομοιώνεται και ο αντιπρόεδρος του Δ.Σ., εφόσον αυτός ενεργεί στις υποθέσεις της εταιρίας αντί του προέδρου, ενώ κατά την ίδια διάταξη, στην έννοια του αυτουργού εμπίπτει κι αυτός υπό την άνω ιδιότητα του, εφόσον ως εντεταλμένος, είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση, συμπράττει στη διοίκηση ή διαχείριση της εταιρίας» (ΑΠ 1112/2011).

❖ **•Αιτιολόγηση της ιδιότητας του αυτουργού:** «Η ιδιότητα [...] του αντιπροέδρου του Δ.Σ. της εταιρίας [...], που ενεργούσε ο δεύτερος κατηγορούμενος, παρά τα όσα αβάσιμα υποστηρίζει ο εκ των αναιρεσειόντων [...] με τον πρώτο λόγο της [...] αναίρεσης

¹⁴⁷ Α.χ. επειδή θα ήταν αδύνατον να επιτευχθούν διαφορετικά οι επιδιωκόμενοι εξωπραγματικοί στόχοι κερδοφορίας.

¹⁴⁸ Δια της μηνυτήριας αναφοράς

¹⁴⁹ Από Ποιν. Χρον. ΞΒ2012 σελ. 386 επομ. υπό την επιμέλεια Θ.ΣΑΜΙΟΥ

του, εξομοιώνεται με εκείνη του προέδρου του Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, που αναφέρεται το άρθρο 20 παρ 1α του Ν. 2523/1997, όταν αυτός ασκεί αντί του προέδρου τα καθήκοντα του, συμφωνά δε με τις παραδοχές του Δικαστηρίου της ουσίας, ο άνω κατηγορούμενος υπό την ιδιότητα του αντιπροέδρου, ως εντεταλμένος να ασκεί διοίκηση στην άνω εταιρία, διέπραξε τις αξιόποινες πράξεις που του αποδίδονται» (ΑΠ 1112/2011).

❖ **•Έλλειψη νομίμου βάσεως ως εκ της αντιφατικής αναφοράς της ιδιότητας του κατηγορουμένου, με αποτέλεσμα να μην θεμελιώνεται η εκ μέρους του διάπραξη του αδικήματος της φοροδιαφυγής ως αντουργού (άρθρο 20 του Ν. 2523/1997):** «Με τον πέμπτο και τελευταίο λόγο της αιτήσεως αναιρέσεως πλήττεται η προσβαλλομένη απόφαση, για το λόγο ότι στο μεν αιτιολογικό της αποφάσεως ο αναιρεσιών φέρεται να έχει την ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου και διευθύνοντος συμβούλου της εταιρείας με την επωνυμία "[. .] ΕΠΕ", ενώ στο διατακτικό φέρεται να έχει την ιδιότητα του εταίρου, διαχειριστή και εκπροσώπου της ίδιας εταιρείας, με αποτέλεσμα η απόφαση να στερείται όχι μόνο αιτιολογίας, αλλά και νόμιμης βάσης. Ο σχετικός όμως, λόγος αναιρέσεως περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής της ουσιαστικής ποινικής διατάξεως, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Τούτο γιατί η ιδιότητα του αναιρεσιώντος, ως νομίμου εκπροσώπου και διευθύνοντος συμβούλου, που αναφέρεται στο αιτιολογικό, δεν έρχεται σε αντίθεση με αυτή την ιδιότητα του εταίρου, διαχειριστή και εκπροσώπου της εταιρείας, που αναφέρεται στο διατακτικό, αφού, λόγω της εταιρικής μορφής της συγκεκριμένης εταιρείας, ως Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ), η ιδιότητα του εταίρου και διαχειριστή και εκπροσώπου της, ταυτίζεται με εκείνη του νομίμου εκπροσώπου της, ενώ η απόδοση στον αναιρεσιώντα της ιδιότητας του διευθύνοντος συμβούλου, που αντιστοιχεί στην ανώνυμη εταιρεία, οφείλεται σε πρόδηλη παραδρομή από την οποία δεν δημιουργείται οποιαδήποτε ασάφεια ή αντίφαση, που να καθιστά ανέφικτο τον αναιρετικό έλεγχο» (ΑΠ 268/2011).

VIII. Η εξάλειψη του αξιοποίνου των φορολογικών εγκλημάτων

VIII.1.Παραγραφή

Ο Ποινικός Κώδικας, σχετικά με την παραγραφή, αποδέχεται την ουσιαστική θεωρία με την οποία η παραγραφή αποτελεί θεσμό του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, καθόσον ως συνέπεια της ορίζει την εξάλειψη του αξιοποίνου της πράξης¹⁵⁰. Συνέπεια της ως άνω παραδοχής είναι η εφαρμογή του άρ. 2 παρ.

¹⁵⁰ Βλ. άρ. 111 Π.Κ.

1 Π.Κ., στην περίπτωση διαδοχικών νόμων που τροποποιούν τον χρόνο της παραγραφής ή της αναστολής της. Αυτό σημαίνει ότι θα εφαρμοστεί για τον εκάστοτε κατηγορούμενο εκείνος ο νόμος που περιέχει τις ευμενέστερες¹⁵¹ διατάξεις, δηλαδή εκείνος που καθιερώνει το συντομότερο χρόνο παραγραφής.

Σύμφωνα με το αρ. 112 Π.Κ. και το αρ.21 παρ. 10 του Ν.2523/1997, ορίζεται ότι *«Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της.*

Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.»

***** Το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.8 άρθρ.2 Ν.2954/2001, ΦΕΚ Α 255/2.11.2001.**

«Για τα αδικήματα της περίπτωσης β` της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, η παραγραφή αρχίζει από την ημερομηνία άσκησης της δίωξης αυτής.»

***** Το τελευταίο εδάφιο της παρ.10 προστέθηκε με την παρ.21δ άρθρου 3 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011.**

Με την παρ.9 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: " Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997 ισχύουν ανάλογα και για τα αδικήματα των περιπτώσεων ζ` και η` της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 (ΦΕΚ 50Α), για τα οποία, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του

¹⁵¹ Βλ. ενδεικτικά Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ ο.π. σελ. 210 και την εκεί υπ' αριθ. 220-221 υποσ. Όπου καταδεικνύεται ότι η άποψη αυτή κρατάει απόλυτα τόσο στη θεωρία όσο και στην πράξη. Βλ. και το εξής νομολογίας παράδειγμα από Θ.ΣΑΜΙΟ ο.π. σελ. 397 Η ρύθμιση της παραγραφής των αδικημάτων φοροδιαφυγής μετά την νομοθετική μεταβολή που επήλθε με τον Ν. 2954/2001 (και ζητήματα διαχρονικού δικαίου): «Με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 8 του Ν. 2954/2001 "περί φορολογικών ρυθμίσεων κ.λπ.", στην παράγραφο 10 του άρθρου 21 του Ν 2523/1997 προστέθηκε διάταξη (δεύτερο εδάφιο), κατά την οποία, "στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου, η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που ενήργησε τον έλεγχο". Η τελευταία όμως αυτή ρύθμιση είναι ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο από εκείνη του προηγούμενου δικαίου, κατά την οποία η παραγραφή άρχιζε από την τελεσιδικία της αποφάσεως επί της προσφυγής που ασκήθηκε σχετικά και, σε περίπτωση μη άσκήσεως προσφυγής, από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αφού καθορίζει προγενέστερο χρόνο για την έναρξη αυτής και επομένως θα τύχει εφαρμογής, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ποινικού Κώδικα και για τα εγκλήματα, τα οποία διαπράχθηκαν πριν από την ισχύ της, δηλαδή την 2ης Νοεμβρίου 2001, ενόψει του ότι οι διατάξεις που ρυθμίζουν την έναρξη και τη διάρκεια της παραγραφής είναι ουσιαστικού ποινικού δικαίου» (ΑΠ 105/2011 Βλ., με παρόμοια διατύπωση, ΑΠ 81/2011, ΑΠ 1028/2011, ΑΠ 1659/2011).

παρόντος νόμου στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, δεν έχει επέλθει παραγραφή κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα".

Με την νέα νομοθετική παρέμβαση του αρ. 3 παρ. 2 ιγ) και ιδ) του Ν.3943/2011 προστέθηκαν στην παρ. 10 του Ν.2523/1997, δύο νέα εδάφια που επιφέρουν αλλαγές μόνο ως προς ένα έγκλημα¹⁵² από εκείνα που τυποποιούνται στο αρ. 17, ενώ δεν επήλθαν αλλαγές στο σημείο έναρξης του χρόνου παραγραφής για εγκλήματα που προβλέπονται στα άρθρα 18 και 19 του Ν.2523/1997.

Συγκεκριμένα, αναφορικά με την διακεκριμένη μορφή φοροδιαφυγής στο εισόδημα, προβλέπεται ότι, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγέλλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης¹⁵³, η παραγραφή τους αρχίζει από την ημερομηνία άσκησης της ποινικής δίωξης.

Η συγκεκριμένη πρόβλεψη σχετίζεται με τις αντίστοιχες αλλαγές που επέφερε ο Ν.3943/2011 στον τρόπο άσκησης της ποινικής δίωξης των εν λόγω εγκλημάτων. Η προβληματική αυτή θα εξεταστεί και θα αναλυθεί με κριτική προσέγγιση στη συνέχεια της παρούσης εργασίας.

Προς το παρόν, αρκεί η επισήμανση σχετικά με το γεγονός ότι η φορολογική διαδικασία, η οποία διέπεται (από εξωποινικά νομοθετήματα) του κλάδου του ευρύτερου διοικητικού δικαίου επενεργεί στο ουσιαστικό ποινικό φορολογικό δίκαιο το οποίο εμφανίζεται να έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα ως προς το διοικητικό φορολογικό δίκαιο αναφορικά και με το θέμα της παραγραφής.

Επιπλέον, ένα ακόμη ζήτημα που επιβεβαιώνει την ως άνω διαπίστωση, είναι και το πρόβλημα που ανακύπτει¹⁵⁴ στις περιπτώσεις οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, το οποίο επέρχεται με την πάροδο της νομικής προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής και αφορά στον ορθό υπολογισμό της νομικής προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής.

Υπόψη ότι σύμφωνα με όσα ισχύουν στο αρ.11 του Κώδικα Νόμων περί Δικών του Δημοσίου (Ν.Δ. 26/1994), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του. 3514/2006, ως κανόνα του διοικητικού δικαίου, η προθεσμία για την

¹⁵² Αυτό που τυποποιείται στο αρ. 17 παρ. 2 περ. β του Ν.2523/1997.

¹⁵³ Βλ. και άρ. 17 Α παρ. 6 του Ν. 2523/1997 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρ. 2 παρ. 1 του Ν.3943/2011.

¹⁵⁴ Βλ. Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ,Ποιν.Δικ.4-5/2012, σελ.403

άσκηση της προσφυγής αναστέλλεται από 1 Ιουλίου έως 15 Σεπτεμβρίου κάθε έτους, διάστημα που θεωρείται διάρκεια δικαστικών διακοπών. Παρόλο, την ως άνω επισήμανση, προκειμένου για φορολογικές και τελωνειακές διαφορές στις προθεσμίες για την άσκηση προσφυγής ή ενδίκων μέσων ή άλλων ένδικων βοηθημάτων, οριζόμενων από τον Κ.Δ.Δ., βάση του αρ. 11 του παραπάνω Κώδικα, μετά την τροποποίηση, με το αρ. 25 του Ν.3610/2007, δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα από μία έως τριακοστής πρώτης του μηνός Αυγούστου. Αυτή η ρύθμιση όμως έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της δικονομικής ισότητας των διαδίκων¹⁵⁵, όπως αυτή ερίζεται από το αρ. 4 παρ. 1 Συντ. και δημιουργείται ζήτημα ευνοϊκής μεταχείρισης υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου έναντι των ιδιωτών διαδίκων, αναφορικά με τη διάρκεια της αναστολής των σε βάρος τους προθεσμιών κατά τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών. Το συμπέρασμα αυτό, οφείλεται στο γεγονός ότι ενώ δημιουργείται η εντύπωση ότι για το Ελληνικό Δημόσιο ορίζεται ότι δεν τρέχει καμία προθεσμία σε βάρος του, καθ' όλη τη διάρκεια των διακοπών, ενώ αντίθετα για τους ιδιώτες διαδίκους η εν λόγω αναστολή προβλέπεται μόνο κατά τη διάρκεια του μηνός Αυγούστου .

Άρση του ως άνω ζητήματος υπάρχει από τη στιγμή που θεωρηθεί ότι η παραπάνω εξαίρεση καταλαμβάνει και το Ελληνικό Δημόσιο ως διάδικο.

Παρακάτω, παρατίθεται ένα νομολογιακό παράδειγμα που αφορά ζήτημα παραγραφής και εξ' αυτού καταδεικνύεται ακόμη καλύτερα η προβληματική της εν λόγω ενότητας. Το παράδειγμα¹⁵⁶ έχει ως εξής: **Η ρύθμιση της παραγραφής των αδικημάτων φοροδιαφυγής πριν από την νομοθετική μεταβολή που επέλθε με τον Ν. 2954/2007:** «Στη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 του [...] Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι η παράγραφος των αδικημάτων του παρόντος νομού, αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή, σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, από την οριστικοποίηση της φορολογικής έγγραφης, λόγω παράδου της προθεσμίας προς άσκηση της» (ΑΠ 81/2011. Βλ. και ΑΠ 105/2011, ΑΠ 824/2011, ΑΠ 1659/2011).

Αναφορικά με το αρ. 25 Ν.1882/90, αξίζει να επισημανθεί ότι: χρόνος τέλεσης του αδικήματος, είναι το χρονικό διάστημα από την παρέλευση των

¹⁵⁵ Βλ. για τον προβληματισμό αναλυτικότερα ΠΥΡΓΑΚΗ σε ΧΡΥΣΑΝΘΑΚΑΚΗ (επιμέλεια) Συμβούλιο της Επικρατείας, Εφαρμογές Διοικητικού Ουσιαστικού και Δικονομικού Δικαίου εκδ., Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 188, βλ. και ΕΛΔΑ υπόθεση Π κατά Ελλάδας 11-1/2011 αρ. προσφ. 38460/1997.

¹⁵⁶ Βλ. ο.π. Θ.ΣΑΜΙΟ, σελ. 397

τεσσάρων μηνών μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής, ενώ η υποβολή αίτησης της ποινικής δίωξης αναστέλλει την παραγραφή του χρέους για το οποίο υποβλήθηκε μέχρι να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση . Ο χρόνος παραγραφής του χρέους δεν συμπληρώνεται πριν την πάροδο ενός έτους από τη λήξη της αναστολής.

VIII. 2. Με αναδρομική ισχύ ένας «λόγος εξάλειψης του αξιοποιήσιμου»

Σύμφωνα με τη ρητή πρόβλεψη του αρ. 24 παρ. 2 του Ν.2523/1997 Στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του παρόντος. "Με την επιφύλαξη των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου, κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου, γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο πρακτικό του συμβιβασμού."

**** Το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.4 άρθρου 75 Ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010, σύμφωνα δε με την παρ.1 περ.ιζ) άρθρου 92 του αυτού νόμου, η ισχύς των διατάξεων του άρθρου 75 παράγραφοι 1 έως και 5 αρχίζει για τις παραβάσεις που διαπράττονται από τον μεθεπόμενο μήνα της δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος. Εξαιρετικά, επί επιχειρήσεων υπό εκκαθάριση παρέχεται η δυνατότητα μη άμεσης καταβολής του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου, κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια, οπότε, στις περιπτώσεις αυτές, το σύνολο του οφειλόμενου, βάσει του συμβιβασμού, ποσού καταβάλλεται μέχρι της τελευταίας εργάσιμης για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημέρα του επόμενου, από την υπογραφή του συμβιβασμού, μήνα. Ειδικά στη φορολογία κληρονομιών η καταβολή του ως άνω ποσοστού γίνεται και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 1 εδάφιο δεύτερο του ν. 2097/1952 (ΦΕΚ 113 Α)".*

**** Η παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.4 άρθρ.12 Ν.2753/1999 ΦΕΚ Α 249/17.11.1999.*

Με την παραπάνω ρητή γενική πρόβλεψη σύμφωνα με την οποία στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της με άλλο τρόπο ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις των φορολογικών εγκλημάτων του Ν.2523/1997.

Πρόκειται για πρόβλεψη αφενός ειδική¹⁵⁷ και αφετέρου γενική καθότι η ρυθμιστική της εμβέλειας καταλαμβάνει το σύνολο των εκφάνσεων των εγκληματικών συμπεριφορών ανεξάρτητα από τη βαρύτητα τους και τον χαρακτήρα τους¹⁵⁸.

Η συγκεκριμένη πρόβλεψη εισάγει ένα μοντέλο δικονομικού συμβιβασμού¹⁵⁹ για την οποία, στο Ουσιαστικό Ποινικό Δίκαιο είναι δύσκολο να προσδιοριστεί η δογματική της φύση.

Καταρχήν, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως μια ιδιόρρυθμη μορφή έμπρακτης μετάνοιας, λόγω της μεταγενέστερης –έστω και μη οικειοθελούς – οικονομικής διευθέτησης της φορολογικής αξίωσης του Ελληνικού Δημοσίου, καθότι δεν μπορεί να γίνει καν λόγος για αποκατάσταση περιουσιακού εννόμου αγαθού που προσβλήθηκε, καθότι αφορά όπως προσδιορίστηκε πριν και εγκλήματα αφηρημένης διακινδύνευσης και ο συγκεκριμένος κίνδυνος δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι δύναται να αναταχθεί αναδρομικά (π.χ. ο κίνδυνος που απειλήθηκε από την έκδοση πλαστών εικονικών φορολογικών στοιχείων).

Παράλληλα, για εξάλειψη του αξιοποίνου μπορεί να γίνει λόγος μόνον όταν μπορεί ήδη να καταφανεί το αρχικό αξιόποινο της σχετικής συμπεριφοράς¹⁶⁰. Αυτός ο ιδιόρρυθμος¹⁶¹ αναδρομικής ισχύς «λόγος άρσης του αξιοποίνου» ουσιαστικά σημαίνει διάγνωση μιας συμπεριφοράς που αναδρομικά θεωρείται μη αξιόποινη και όχι απλά διάγνωση μη αξιόποινης συμπεριφοράς.

Ουσιαστικώς¹⁶² αποκλείεται αναδρομικά η κατάφαση του αρχικού αδικού της συμπεριφοράς του δράστη εξαιτίας του μεταγενέστερου συνολικού συμβιβασμού ή της ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς.

Έτσι, η συμπεριφορά του δράστη αποκτά αναδρομικά τα χαρακτηριστικά που ad hoc δεν περιγράφεται σε καμία ποινική διάταξη.

Πρέπει να επισημανθεί ότι η ως άνω ρύθμιση αφορά και τους συμμετοχούς που ενδεχομένως να υπάρχουν, καθόσον υπάρχει άρση του αρχικά

¹⁵⁷ Διότι συνιστά πάγια ρύθμιση στο βασικό φορολογικό νόμο που τυποποιεί τις νομοτυπικές μορφές των εγκλημάτων φοροδιαφυγής.

¹⁵⁸ Εφαρμόζεται τόσο στα πλημ/τα όσο και στα κακουργήματα

¹⁵⁹ Χαρακτηρίζεται δε «νομοτεχνικά αδόκιμη αν και όχι πρωτότυπη», βλ. ΜΑΡΓΑΡΙΤΗ, ΜΠΙΤΖΙΛΕΚΗ σε Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ, ο.π. σελ. 229 υποσ. 257,258

¹⁶⁰ Σύμφωνα με το αρ. 14 Π.Κ. αξιόποινη είναι η συμπεριφορά του δράστη όταν πρώτα έχει αποσαφηνιστεί ότι υπάρχει πράξη ή παράλειψη κατόπιν αρχικώς και τελικώς άδικη και έπειτα αρχικώς και τελικώς καταλογιστή, βλ.ο.π. σελ. 230

¹⁶¹ Για ιδιόρρυθμο αντικειμενικό λόγο εξάλειψης του αξιοποίνου κάνει λόγο Θ.ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΣ, βλ.ο.π. σελ. 350 και την υποσ. 154.

¹⁶² Βλ. ο.π. σελ. 231

άδικου χαρακτήρα του αυτουργού. Επίσης αφορά την αθώωση του δράστη μόνον όμως τους εγκλήματος για το οποίο επέρχεται ο συμβιβασμός.

Κυριότερη συνέπεια της εν λόγω διάταξης, η οποία , για τον λόγο που καταδείχτηκε εντάσσεται στο χώρο του Ουσιαστικού Ποινικού Δικαίου, είναι , εξαιτίας της ως άνω παραδοχής , ότι σε περίπτωση διαδοχικών νόμων που πιθανόν να τροποποιούν τις συνέπειες του διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού ή της ολικής διοικητικής περαίωσης της διαφοράς, θα πρέπει να εφαρμοστεί εκείνος που περιέχει τις ευμενέστερες διατάξεις για τον κατηγορούμενο , σύμφωνα με το αρ. 2 παρ. 1 Π.Κ.

Οι πιθανές αλλαγές των ορίων της περαίωσης ή του συμβιβασμού οι οποίοι υπάρχουν σε εξωποινικά νομοθετήματα προς το δυσμενέστερο ή το ευμενέστερο για τον κατηγορούμενο είναι ένα πιο σύνθετο θέμα, με εξίσου , όμως σοβαρές συνέπειες, όπου θα παρουσιαστεί , γενικά παρακάτω.

Τέλος, επισημαίνεται ότι άλλη είναι η πρόβλεψη του αρ.25 του Ν.1882/90 που κάνει ρητά λόγο για εξάλειψη του αξιοποίνου δηλαδή του αρχικού αξιοποίνου. Επίσης, η διάταξη του άρθρου 24παρ.2 δεν πρέπει να συγγέεται με το ιδιόμορφο αντικειμενικό λόγο εξάλειψης του αξιοποίνου που προβλέπεται στο άρ. 18 παρ. 3 του ιδίου Νόμου. Το τελευταίο εφαρμόζεται σε όλα τα εγκλήματα που τυποποιούνται στο αρ. 18 του Ν. 2523/1997 και οδηγεί είτε στην εξάλειψη του αξιοποίνου της αντίστοιχης εγκληματικής συμπεριφοράς είτε σε υποχρεωτική επιβολή μειωμένης ποινής ανάλογα με το χρόνο εκδήλωσης μιας οικείας συμπεριφοράς του δράστη και βέβαια και το δικονομικό στάδιο εξέλιξής της υπόθεσής του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄**ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗΣ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

Στην εν θέματι ενότητα της παρούσης εργασίας θα παρουσιαστούν ζητήματα του φορολογικού ποινικού δικαίου στο δογματικό χώρο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου που ερίζονται στο γεγονός ότι το ακριβές περιεχόμενο της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών εγκλημάτων δεν περιγράφεται άμεσα στην ποινική διάταξη αλλά προκύπτει από την συνδυαστική ανάγνωση και ερμηνεία μιας σειράς άλλων διατάξεων του φορολογικού δικαίου.

Αυτή η έντονη σχέση αλληλοεξάρτησης των ποινικών διατάξεων των άρθρων 17-19 του Ν. 2523/97 με το φορολογικό δίκαιο μπορεί να δημιουργήσει προβληματικές μείζονος σημασίας που χρίσουν επιτακτικής ανάγκης παρουσίασης και ανάλυσης. Οι ποινικές διατάξεις στις οποίες εντοπίζονται τέτοιου είδους υφής προβληματικές, κατηγοριοποιούνται και διακρίνονται ως ποινικοί νόμοι "εν λευκώ". Αυτοί είναι χρήσιμο να επιδέχονται καταρχήν μιας προσεκτικής κριτικής προσεγγιστής συνάρτησης της συμβατότητας τους ή μη με την αρχή της νομιμότητας. Επιπλέον πρέπει να εξετάζονται συναρτήσει του ιδίου ερίσματος και της ίδιας επιδιωκόμενης συμβατότητας ζητήματα που αφορούν την χρονική διάρκεια ισχύος του φορολογικού ποινικού δικαίου, των αξιολογικών εννοιών του και της απαγόρευσης της αναλογικής εφαρμογής τους, καθώς και της οριοθέτησης της πλάνης μέσα σ' αυτόν τον συνδυασμό ποινικών και εξωποινικών νομοθετημάτων που τελικώς ως ενιαίο οργανικό σύνολο παρουσιάζονται ως φορολογικό ποινικό δίκαιο και διαμέσου αυτού η Πολιτεία αξιώνει από τους κοινωνούς της να μην προβαίνουν σε παρεκκλίνουσες και παραβατικές συμπεριφορές.

I. Παρουσίαση της ιδιαίτερης προβληματικής κατά την παραπομπή ποινικής νομοθέτησης των «λευκών ποινικών νόμων»

Η ουσία της ιδιαίτερης προβληματικής αντικατοπτρίζεται στην απάντηση του εξής ερωτήματος¹⁶³: κατά πόσο οι λεγόμενοι «λευκοί ποινικοί νόμοι» υπό το πρίσμα του άρθρου 14Π.Κ. συμβιβάζονται με το άρθρο 1 Π.Κ. , ήτοι με την αρχή της νομιμότητας η οποία ρητά διατυπώνεται και κατοχυρώνεται με το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος.

Πριν επιχειρηθεί να δοθεί απάντηση στην ερώτηση αυτή, πρέπει να επισημανθεί εκ νέου ότι η έννοια καθώς και τα στοιχεία του εγκλήματος , ως παρεκκλίνουσα, αντικοινωνική και παραβατική συμπεριφορά, η οποία επιφέρει προέχοντος προσβολή στα έννομα αγαθά, περιγράφεται και περικλείεται ως νομικός και δογματικός ορισμός, ως μια τυποποιημένη¹⁶⁴ έννοια στο άρθρο 14 του Π.Κ. Η νομική υπαγωγή τέτοιων αποκλινουσών συμπεριφορών, όπως ειπώθηκε, μπορεί να γίνει μόνον όταν πληρείται αυστηρώς το άρθρο 14 του Π.Κ. και η πρακτική σημασία του έγκειται στο, ότι απ'αυτόν απορρέουν οι παρακάτω αρχές : «Ουδεμία ποινή άνευ πράξεως», «ουδεμία ποινή άνευ αδίκου», «ουδεμία ποινή άνευ ενοχής», «ουδεμία ποινή άνευ νόμου».

Αρχίζοντας κανείς την εξέταση των στοιχείων του εγκλήματος, από την έννοια της τελευταίας, θα διαπιστώσει ότι η αρχή αυτή είναι διατυπωμένη στο άρθρο 1 του Π.Κ. και κατοχυρώνεται και από το Ελληνικό Σύνταγμα στο άρθρο 7 παρ. 1 ως δικαιική αρχή καθολικής ισχύος, η οποία δεν χρειάζεται ούτε επιδέχεται θεμελίωσης, ως πηγή του Ποινικού Δικαίου (nullum crimen nulla poena sine lege).

Δια της καθολικότητας της απορρέουν ως επιτάξεις και απαγορεύσεις¹⁶⁵, ο αποκλεισμός του εθίμου και της αναλογίας που θεμελιώνουν ή επαυξάνουν το αξιόποινο. Επίσης απαγορεύεται η χρήση της αναδρομικής ισχύς του Νόμου και οι εντελώς αόριστοι ποινικοί νόμοι για τη θεμελίωση ή την επαύξηση του αξιοποίνου. Οι μεν δύο πρώτες απαγορεύσεις αναφέρονται στο δικανικό συλλογισμό, οι δε δύο άλλες αναφέρονται στη νομοπαραγωγική διαδικασία.

¹⁶³ Βλ. σχετικώς με τη διατύπωση του ερωτήματος, Ι.ΜΑΝΩΛΕΛΑΚΗΣ, Μελέτες για εμβάθυνση στο Ουσιαστικό Ποινικό Δίκαιο, σελ. 115 επ. ,Δ'ΕΚΣΛΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2000

¹⁶⁴ Βλ. σχετικώς Τυποποιημένη έννοια του εγκλήματος κατά τον Α.ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΑΚΗ, όπως εμφανίζεται από σελ.108Γ-Α. ΜΑΓΚΑΚΗΣ, και παρουσιάζεται στο εγχειρίδιό του Α.ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟ, Ποινικό Δίκαιο , Γενικό Μέρος, σελ. 2, Αθήνα, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ2005.

¹⁶⁵ Ν. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ , Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, ΣΕΛ. 93-95, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ,2000

Υπό το πρίσμα αυτό γίνεται κάθε διασταλτική και συσταλτική ερμηνεία του Ποινικού Νόμου αλλά και η εξέταση της ειδικής υπόστασης του εγκλήματος¹⁶⁶. Με την έννοια αυτή δυνάμεθα να διαπιστώσουμε και να αντιληφθούμε την ειδική αλλά και ορισμένη περιγραφή της εγκληματικής συμπεριφοράς στον ποινικό νόμο.

Όταν διαπιστώνεται αντισυμβατότητα ενός νόμου με την αρχή της νομιμότητας βάσει του άρ. 93 παρ. 4 του Συντάγματος, τα δικαστήρια υποχρεούνται να μην τον εφαρμόζουν. Λόγω έλλειψης όμως Συνταγματικού Δικαστηρίου στη χώρα μας, δεν μπορεί να ελεγχθεί τυπικά και δικαστικά η νομοπαραγωγική διαδικασία πριν την ισχύ ενός νομοθετήματος, αλλά πρέπει εκ των υστέρων της εκδόσεως και της δημοσίευσής του να γίνει έλεγχος από τους δικαστές περί συμβατότητας του ή μη με την αρχή της νομιμότητας. Αν διαπιστωθεί μη συμβατότητα ενός «λευκού νόμου» με την αρχή της νομιμότητας, αυτή θα προκύψει κυρίως εξαιτίας της αοριστίας και της ασάφειας που μπορεί να παρουσιάζει το περιεχόμενο του παραπεμπόμενου κάθε φορά νομοθετήματος ή εξαιτίας προβλημάτων περί αναδρομική ισχύς του. (Τα ανωτέρω θα καταδειχθούν στις επόμενες παραγράφους της παρούσης εργασίας με νομολογιακά και παραδείγματα). Η απαγόρευση της αναλογίας και του εθίμου για την θεμελίωση ή επαύξηση του αξιοποίνου δεν επέχουν θέση ιδιαίτερης προβληματικής στους «λευκούς ποινικούς νόμους».

Καταρχήν και αναφορικά με την νομοπαραγωγική διαδικασία, εάν υπάρξει μια κοινή παραδοχή¹⁶⁷ ότι για να καλυφθεί η ικανοποίηση της αρχής της νομιμότητας εν όψει της δημοκρατικής δικαιολόγησής της, πρέπει ο ποινικός νόμος να νοηθεί με την στενή, τυπική συνταγματική έννοια της λέξης, ήτοι ως κανόνας που ψηφίζεται από τη Βουλή και εκδίδεται κατά την νόμιμη διαδικασία και με τους νόμιμους τύπους, δεδομένου ότι στους «λευκούς ποινικούς νόμους» ο νομοθέτης αποφασίζει «να “σχίσει” αυτήν την “μεμβράνη” και τους δύο “λοβούς” του ποινικού κανόνα¹⁶⁸» όπως χαρακτηριστικά διατυπώνει ο καθηγητής Κωστώρας και προφανώς αναφέρεται στο περιγραφικό και κυρωτικό τμήμα του δευτερεύοντα ποινικού κανόνα, τότε ο

¹⁶⁶ Βλ. σχετ. Ν. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος*, σελ. 139, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2000

¹⁶⁷ Βλ. σχετ. Ν. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, *Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος*, σελ. 100 Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2000

¹⁶⁸ Χαρακτηριστική διατύπωση από τον καθηγητή Κωστώρα, *Εννοιες και Θεσμοί του Ποινικού Δικαίου*, σελ. 86, Εκδόσεις Α.Ν.ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2004.

«λευκός ποινικός νόμος», είναι προδήλως αντισυνταγματικός καθόσον σ' αυτόν υπάρχουν παραπομπές που αναφέρονται σε διατάξεις άλλων νομοθετημάτων υπό ουσιαστική έννοια, τα οποία εκδίδονται από όργανα της εκτελεστικής εξουσίας και εν γένει της Διοίκησης.

Γίνεται όμως δεκτό από την πρακτική¹⁶⁹, ότι η ποινική πρόβλεψη είναι δυνατόν να περιέχεται και σε νόμο υπό ουσιαστική μόνο έννοια υπό την προϋπόθεση να υπάρχει πάντα νομοθετική εξουσιοδότηση. Δικαικό Συνταγματικό έρεισμα¹⁷⁰, για την προηγούμενη διαπίστωση αποτελεί το άρ. 43 του Συντ. το οποίο αναφέρεται σε πράξεις νομοθετικού περιεχομένου αυτοτελών και μη αυτοτελών κανονιστικών διαταγμάτων.

Όσον αφορά τα αυτοτελή κανονιστικά διατάγματα (δηλ. τα εκτελεστικά διατάγματα) τα οποία μπορεί να είναι τα παραπεμπόμενα νομοθετήματα, ενός παραπεμπτικού «λευκού νόμου» εκδίδονται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και τον αρμόδιο Υπουργό και αποτελούν έκφραση της αυτόνομης κανονιστικής αρμοδιότητας της εκτελεστικής εξουσίας. Τα προεδρικά διατάγματα της κατηγορίας αυτής είναι εκτελεστικά των τυπικών νόμων. Η δε εξουσιοδότηση τους για την έκδοσή τους θεωρείται ότι παρέχεται στο αρ. 43 παρ. 1 του Συντάγματος. Επειδή τα εκτελεστικά διατάγματα ρυθμίζουν λεπτομέρειες αναγκαίες για την εκτέλεση και την εφαρμογή τυπικού νόμου, θεωρώ ότι εξ ορισμού δεν μπορούν να εμφανίζουν προβλήματα αοριστίας και ασάφειας και εν τέλει να είναι αντισυμβατικά με την αρχή της νομιμότητας. Θέμα αναδρομικότητας, αν υπάρξει, θα εξεταστεί επί πραγματικών περιστατικών που σχετίζονται με τον χρόνο τέλεσης της πράξης του υπαιτίου, δεδομένου ότι η αναδρομική ισχύ ηπιότερου νόμου επιτρέπεται από την αρχή της νομιμότητας και οι δικαστικές αρχές δικάζουν με την ισχύουσα κάθε φορά νομοθεσία.

¹⁶⁹ Π.χ. χαρακτηριστικό παράδειγμα Ν. 3691/2008, άρ. 3περ. 1β και Ν. 2523/1997, αρ. 19παρ.5.

¹⁷⁰ Βλ. καταρχήν για τη διφυή φύση του νομοθετικού οργάνου και την νομοθετική διαδικασία άρ.70-77 και άρ.42 του Συντάγματος κατόπιν βλ. σχ. Για την αδειοδότηση και την νομιμοποίηση που παρέχει το Σύνταγμα να γίνονται πράξεις νομοθετικού περιεχομένου από την εκτελεστική λειτουργία και τη Διοίκηση άρ. 43 παρ. 1, παρ.2 εδ.α.και β του Συντάγματος, όπως αναλύονται από ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗ Α. "Σημειώσεις Συνταγματικού Δικαίου "Οργάνωση του κράτους Γ" Έκδοση ,ΕΚΔΟΣΕΙΣ Π.Ν. Σάκουλας 2005, σελ. 51-53.

Αντιθέτως, όμως προβλήματα μπορεί να προκύψουν με τα μη αυτοτελή διατάγματα που ρυθμίζουν αυτοτελώς θέματα και ομοίως μπορεί να αποτελούν την παραπομπή σε έναν «λευκό νόμο». Τα μη αυτοτελή κανονιστικά διατάγματα ή Προεδρικά Διατάγματα κατόπιν εξουσιοδότησης νόμου του άρ. 43 παρ.2 εδ.α και παρ.4 του Συντάγματος, καθώς και οι λοιπές κανονιστικές πράξεις της Διοίκησης του άρ. 43 παρ.2 εδ. β, αναφέρονται στην αρμοδιότητα της Διοίκησης να θεσπίζει κανόνες Δικαίου με γενικά και αφηρημένα χαρακτηριστικά όπως ο τυπικός νόμος μέσω κανονιστικών διοικητικών πράξεων.

Η αρμοδιότητα αυτή θεμελιώνεται και πάλι σε νομοθετική εξουσιοδότηση, η οποία όμως πρέπει να έχει ως απαραίτητη προϋπόθεση την ψήφιση, την έκδοση και τη δημοσίευση τυπικού νόμου ο οποίος πρέπει να περιέχει σχετική εξουσιοδοτική διάταξη με την οποία να παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση σε δύο κατηγορίες οργάνων: α) Στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και στον αρμόδιο Υπουργό και β) Στο Υπουργικό Συμβούλιο και σε άλλα όργανα της Διοίκησης (π.χ. Περιφερειάρχης, Διοίκηση Ν.Π.Δ.Δ.) όπου αποδέκτης είναι ο Πρόεδρος της Δημοκρατίας, η εξουσιοδότηση ανήκει σ' αυτόν μόνο ονομαστικά. Εξουσιοδοτημένος ουσιαστικά είναι ο αρμόδιος Υπουργός, ο οποίος προτείνει να προσυπογράψει το Προεδρικό Διάταγμα. Η νομοθετική εξουσιοδότηση για έκδοση Π.Δ. είναι δυνατό να είναι ειδική¹⁷¹ ή να είναι γενική¹⁷². Τα Π.Δ. που εκδίδονται κατόπιν ειδικής εξουσιοδότησης είναι τα συνηθέστερα. Η εξουσιοδοτική διάταξη πρέπει να περιλαμβάνεται σε τυπικό νόμο που έχει ψηφιστεί είτε από την ολομέλεια είτε από τα τμήματα της Βουλής. Αντιθέτως, η διάταξη που περιέχει γενική εξουσιοδότηση πρέπει να περιλαμβάνεται σε τυπικό νόμο¹⁷³ που έχει ψηφιστεί μόνο από την ολομέλεια της Βουλής.

Απαγορεύεται¹⁷⁴ όμως να αποτελούν αντικείμενο γενικής νομοθετικής εξουσιοδότησης θέματα τα οποία σύμφωνα με το άρ. 72 παρ.1 του Συντάγματος συζητούνται και ψηφίζονται από την ολομέλεια της Βουλής. Δεν

¹⁷¹ Άρ. 43 παρ. 2 εδ.α του Συντάγματος.

¹⁷² Άρ. 43 παρ.4 του Συντάγματος.

¹⁷³ Αυτός ο τυπικός νόμος ονομάζεται νόμος –πλαίσιο και καθορίζει ένα γενικό πλαίσιο που ψηφίζεται από τη Βουλή και παρέχει τις γενικές κατευθύνσεις. Η λεπτομερής ρύθμιση των θεμάτων ανατίθεται στον Πρόεδρο της Δημοκρατίας.

¹⁷⁴ Η απαγόρευση αυτή προκύπτει από το άρ. 43 παρ. 4 του Συντ./τος.

μπορεί¹⁷⁵ επίσης να αποτελέσει αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης η κύρωση διεθνών συνθηκών. Επιπρόσθετα, απαγορεύονται¹⁷⁶ να αποτελούν αντικείμενα νομοθετικής εξουσιοδότησης το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από την φορολογία και η απονομή των συντάξεων.

Όσον αφορά την δεύτερη κατηγορία προσώπων απαιτείται ειδική νομοθετική εξουσιοδότηση, ενώ οι κανονιστικές του πράξεις που θα εκδοθούν θα αφορούν την ρύθμιση ειδικότερων θεμάτων ή θέματα με τοπικό ενδιαφέρον ή με χαρακτήρα τεχνικό ή λεπτομερειακό και προκειμένου μόνο για αυτές τις ρυθμίσεις επιτρέπεται η έκδοσή τους (αρ.43 παρ.2 Συντ/τος).

Εκ των ανωτέρω μπορεί να προκύψει το συμπέρασμα ότι ένας δευτερεύων ποινικός κανόνας ενός «λευκού νόμου» ενδέχεται το περιγραφικό του τμήμα να το παραπέμπει σε «νόμο» υπό ουσιαστική μόνο έννοια, που εκδίδεται από όργανα της εκτελεστικής λειτουργίας της Διοίκησης, κατά νομοθετική, όμως, πάντοτε εξουσιοδότηση, όπως περιγράφηκε στις προηγούμενες παραγράφους.

Η διαπίστωση ότι υποδεέστερες διοικητικές κανονιστικές πράξεις όπως είναι μια υπουργική απόφαση ή οι αστυνομικές διατάξεις όπου μπορεί να περιέχουν το περιγραφικό τμήμα ως παρεπόμενο νομοθέτημα δεν θεωρώ ότι από μόνη της αποτελεί την ουσία της προβληματικής και το μείζονα λόγο αντισυμβατότητας με την αρχή της νομιμότητας.

Απαραίτητη προϋπόθεση¹⁷⁷ για τη θέσπιση ποινικών διατάξεων με την κατά παραπομπή διαδικασία, ώστε να είναι συμβατή με το Σύνταγμα, είναι καταρχήν το ειδικό και περιορισμένο κατά περιεχόμενο της νομοθετικής εξουσιοδότησης και κατά δεύτερο η «συγκεκριμενοποίηση» σε ότι αφορά τόσο στα βασικά χαρακτηριστικά και γνωρίσματα της αξιόποινης συμπεριφοράς στον παραπεμπόμενο νόμο, όσο και σε σχέση με το είδος της ποινής που θα επισειείται και θα εμφανίζεται από τον παραπεμπτικό «λευκό νόμο». Επιπλέον, προϋπόθεση, με την οποία κάθε «λευκός ποινικός νόμος» θα μπορούσε να χαρακτηριστεί αψεγάδιαστος συνταγματικά, είναι η ύπαρξη ορισμού στον

¹⁷⁵ Η απαγόρευση αυτή προκύπτει από το αρ. 43 παρ. 2 και 4 του Συντ./τος

¹⁷⁶ Οι εν λόγω απαγορεύσεις περιλαμβάνονται στα αρ. 43 παρ.5, 36 παρ.4, 78 παρ.4 του Συντάγματος αντιστοίχως.

¹⁷⁷ Βλ. σχετικώς ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ Γενικό Μέρος «Ποιος είναι ο "νόμος" του αρ. 7 παρ.1 Συντάγματος», «Ποινικοί Νόμοι εν λευκώ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ Π.Ν. Σάκκουλας, 2000, σελ. 100-103.

παραπεμπτικό νόμο του εννόμου αγαθού που θα προστατευθεί και ακόμα της κατεύθυνσης κα προέλευσης προσβολής του.

Ευνόητο και αυτόδηλο είναι και στους παραπέμποντες ποινικούς νόμους «εν λευκώ» πρέπει να υπάρχει ακόμη μια νομοθετική εξουσιοδότηση που να αφορά στην ποινικοποίηση της παράβασης του εν λόγω κανόνα και μάλιστα θα ήταν κάλλιστη η περίπτωση κατά την οποία, η εξουσιοδότηση αυτή να είναι τόσο συγκεκριμένη ώστε εκτός από το είδος της ποινής να προκύπτουν, κατά τα ουσιώδη και οι προϋποθέσεις του αξιοποιήσιμου.

Οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις που ως "συνθήκες" αναφέρθηκαν ώστε να υπάρξει συμβατότητα των «λευκών ποινικών νόμων» με την αρχή της νομιμότητας, ισχύουν βεβαίως και όταν τόσο ο παραπεμπτικός όσο και ο παραπεμπόμενος νόμος αποτελούν τυπικό νόμο. Το πρόβλημα λοιπόν δεν εντοπίζεται στην τυπικότητα¹⁷⁸ ή μη του παραπεμπόμενου νόμου.

Το πρόβλημα εντοπίζεται¹⁷⁹ όταν υπάρχει γενικά και αόριστα η περιγραφή της αξιόποινης συμπεριφοράς στον παραπεμπόμενο νόμο ή όταν ο παραπεμπτικός νόμος προσδιορίζει ευρύτατα απλά και μόνο το αντικείμενο της ρύθμισης στο οποίο παραπέμπουν.

Επιπρόσθετα όταν ο προσδιορισμός της αξιόποινης πράξης παραπέμπεται στην αρμοδιότητα των οργάνων της εκτελεστικής εξουσίας στα πλαίσια της έκδοσης κανονιστικών πράξεων με νομοθετική εξουσιοδότηση, συνέπεια της γενικότερης τάσης, που χαρακτηρίζει το σύγχρονο κράτος δικαίου, να ενισχύει την εκτελεστική λειτουργία εις βάρος της νομοθετικής λειτουργίας με την ανάθεση στην πρώτη ευρείας δικαιοπαραγωγικής αρμοδιότητας, τότε ανάγεται η εξέταση της αρμονίας και της συμβατότητας των ποινικών νόμων «εν λευκώ» με τις επιταγές του άρ. 7 παρ.1 του Συντ/τος σε κεντρικό ζήτημα της έρευνας.

¹⁷⁸ Βέβαια οι στερητικές της ελευθερίας ποινές προβλέπονται από τον παραπεμπτικό ποινικό νόμο "εν λευκώ" και αυτοί συνήθως είναι τυπικοί νόμοι, και αυτό είναι το ορθόν κατά τον καθηγητή Ανδρουλάκη βλέπε σχετικώς Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, σελ. 101, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2000 και παραπομπή 22 της ίδιας σελίδας.

¹⁷⁹ Βλ. σχετικώς με τον εντοπισμό της υπό εξέταση προβληματικής Α.ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ. "Υπεράσπιση", Τόμος 4^{ος}, 1994, σελ.541-544

Όμως, η επιτακτική ανάγκη εξέτασης της συμβατότητας των ποινικών νόμων «εν λευκώ» με την αρχή της νομιμότητας και η αναγωγή τους σε κεντρικό ζήτημα έρευνας ως προβληματική, δεν θεωρώ ότι πρέπει συλλήβδην και σε μια βάση ολοκληρωτικής λογικής, όλοι οι «λευκοί ποινικοί νόμοι» να κρίνονται αντισυνταγματικοί¹⁸⁰.

1.1 Παραδείγματα που καταδεικνύουν αυτού του είδους την προβληματική

Ένας «λευκός ποινικός νόμος» όπως υποστηρίζεται από τον καθηγητή Κωστάρα¹⁸¹, δεν μπορεί να καθίσταται άνευ εταίρου αντισυνταγματικός, μόνο και μόνο επειδή παραπέμπει σε κάθε άλλη παράβαση διατάξεων μη ειδικώς προβλεπόμενη από αυτόν, ούτε ακόμη επειδή παραπέμπει σε μελλούμενους νόμους, που πρόκειται δηλ. να εκδοθούν. Μείζονος σημασίας κριτήρια συμβατότητας με το άρ. 7 παρ.1 του Συντάγματος, είναι η αοριστία ή άλλου είδους πλημμέλεια¹⁸² ως προς την αποδοκιμαζόμενη συμπεριφορά που μπορούν να προκύψουν από την συνένωση του κυρωτικού τμήματος με το περιγραφικό τμήμα. Ενώ ελάχιστος σημασίας μπορεί να κριθεί η σημασία της παραπεμπτικής διατύπωσης του ποινικού νόμου «εν λευκώ», σχετικά με την υπό εξέταση προβληματική.

Άλλωστε οι απόψεις και οι κρίσεις περισσοτέρων ποινικολόγων που ασχολήθηκαν επισταμένως με το θέμα της εν λόγω προβληματικής, όπως διατυπώνονται¹⁸³ συγκλίνουν και συγκατατίθενται με την ανωτέρω άποψη, η

¹⁸⁰ Βλ. χαρακτηριστικά Ι.ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ «Μελέτες για εμβάθυνση στο Ουσιαστικό Ποινικό Δίκαιο» Δ' Έκδοση, Εκδόσεις Σακκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2000, σελ.117-120 και του ίδιου Επιτομή Γενικού Μέρους Ε', Εκδόσεις Σακκουλα Θεσσαλονίκη 1999, σελ 54 και οποίος αμφισβητεί την συνταγματικότητα των νόμων αυτών με το επιχείρημα ότι βαρύνονται με υψηλό βαθμό αοριστίας στην ειδική και σαφή πρόβλεψη της τιμωρούμενης συμπεριφοράς και επειδή παραπέμπουν σε νόμους που πρόκειται να εκδοθούν.

¹⁸¹ Βλ. σχετικώς Α.ΚΩΣΤΑΡΑΣ, Έννοιες και Θεσμοί του Ποινικού Δικαίου, Β' Έκδοση, Εκδόσεις Α.ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2004, σελ.87

¹⁸² Π.χ. η διπλή νομοθετική εξουσιοδότηση του ποινικού νόμου «εν λευκώ» όπως εξηγήθηκε στις προηγούμενες παραγράφους.

¹⁸³ Βλ. ενδεικτικώς, Ν. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, σελ. 102, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2000, «καλώς έχει λ.χ. αντίθετα ο ποινικός νόμος εν λευκώ του άρ. 404 παρ.2 αλλά και ο προαναφερθείς του αρ. 426 Π.Κ.», Α.ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ, Υπεράσπιση Τόμος 4⁰², 1994, σελ. 541 κ επομ., ο οποίος διατυπώνει τις επιφυλάξεις του σχετικά με τη συμβατότητα των ''Α.Π.Ν. '' με το αρ. 7 παρ. 1 του Συντάγματος αλλά δεν είναι απόλυτος υπέρ της άποψης της μη συμβατότητας, απεναντίας είναι διαλακτικός και ανάγει το θέμα της προβληματικής σε κεντρικό ζήτημα έρευνας. Βλ. επιπλέον άποψη ΖΙΟΥΒΑ σε ΚΟΥΡΑΚΗ. Τα οικονομικά εγκλήματα σελ.34, ο οποίος θεωρεί ότι το φορολογικό ποινικό δίκαιο περιλαμβάνει «τους πλέον συνταγματικά αμεγάδιαστους λευκούς ποινικούς νόμους». Βλ. επίσης ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ.Θ., Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, ο οποίος καταλήγει «Οι προβληματισμοί της παραπάνω ομάδας δεν παρουσιάζονται στο ισχύον φορολογικό δίκαιο», Βλ. επιπρόσθετα ΣΥΚΙΩΤΗ. ''Τα φορολογικά εγκλήματα'' από εκδόσεις Ουσιαστικού Δικονομικού Ποινικού Δικαίου του ΛΑΜΠΡΟΥ Μαργαρίτη. Νομική βιβλιοθήκη, εκδόσεις 2010, σελ.60 η οποία αναφέρει « Ειδικότερα, για τα φορολογικά αδικήματα υποστηρίζεται ότι δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας».

οποία υποστηρίζει την περαιτέρω έρευνα σχετικά περί συμβατότητας ή μη με την αρχή της νομιμότητας ώστε να υπάρχει διάκριση των «λευκών ποινικών νόμων» και όχι συλλήβδην όλοι τους να κατηγοριοποιούνται ως αντισυνταγματικοί. Παράδειγμα τέτοιας έρευνας που καταδεικνύει την εν λόγω προβληματική είναι η γνωμοδότηση¹⁸⁴ του Εισαγγελέως Πλημμελειοδικών Ροδόπης, για παράβαση των όρων λειτουργίας και άδειας καταστημάτων υγειονομικού ενδιαφέροντος (σχετικές διατάξεις αρ. 4 παρ.3 του Π.Δ. 180/79 και αρ. 12 παρ.2 του Ν.1481/1984 σε σχέση με την συμβατότητά τους με το αρ. 7 παρ. 1 του Συντάγματος), ο οποίος όταν του διαβιβάστηκαν οι πρώτες μηνύσεις από την αρμόδια αστυνομική αρχή, έκρινε ως εξής: «Οι παραβάτες της διατάξεως του αρ. 4 παρ.3 του Π.Δ. 180/1979 τιμωρούνται σε βαθμό πταίσματος και όχι, δυνάμει της περιεχόμενης σε αυτήν ρήτρας επικουρικότητας, με την πλημμεληματική ποινή του αρ. 12 παρ.2 του Ν.1481/1984, αφού η τελευταία διάταξη συνιστά ποινικό νόμο εν λευκώ που καθορίζει μόνο την ποινή παραπέμποντας ως προς τα στοιχεία του αξιοποίνου σε μη εισέτι εκδοθέντα προεδρικά διατάγματα.

Η διάταξη του αρ. 12 παρ. 2 του Ν. 1481/1984 είναι αντισυνταγματική στον βαθμό που δεν έχει αντικειμενική υπόσταση και δεν παραπέμπει σε συγκεκριμένη νομοθετημένη διάταξη για την συμπλήρωση, την εξειδίκευση και τον προσδιορισμό της. Αλλά σε πληθώρα διατάξεων, οι οποίες είναι άγνωστο ακόμη και στον εξειδικευμένο νομομαθή εάν (και ποιες από αυτές), έχουν εκδοθεί και ισχύουν, ενώ το αντικείμενο της ρυθμίσεως τους προσδιορίζεται με τέτοια γενικότητα ώστε καθίσταται αδύνατο να συναχθεί με βεβαιότητα ποιο είναι το «προστατευόμενο έννομο αγαθό». Η κρίση του βασίστηκε στο γεγονός ότι το Π.Δ. 180/1979 εκδόθηκε κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του αρ. 117 εδ. ι του Β.Δ. 31/12/1957-20/1/58, ενώ η διάταξη του αρ. 11 παρ. 2,3 του Ν. 2307/1995 (περιληφθείσα στην Κωδικοποίηση του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα ως αρ. 25 παρ. 2,3 Π.Δ.410/1995 και αναριθμηθείσα δυνάμει του αρ. 11 παρ. 9 Ν. 2503/1997 ως αρ. 25 παρ.3,4 Π.Δ.410/1995), διατήρησε την ισχύ του Π.Δ. 180/1979 και όρισε ότι η τροποποίηση ή αντικατάσταση των διατάξεων αυτού γίνεται με Προεδρικό Διάταγμα ύστερα από πρόταση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Τάξης και Υγείας. Επιπλέον, συνήγαγε ότι τα αρ. 12

¹⁸⁴ Βλ. Παραρτήματα

παρ. 2 του Ν. 1481/1984 αποτελεί «λευκό ποινικό νόμο» που καθορίζει μόνο την ποινή και καθόλου τις προϋποθέσεις του αξιοποίνου, ούτε κατά τα ουσιώδη, παραπέμποντας, όσον αφορά αυτές αυστηρά και μόνο, στα μέλλοντα να εκδοθούν Π..Δ βάσει του παραπεμπτικού Ν. 1481/84 τα οποία όμως δεν είχαν εκδοθεί, και σαφώς όχι στα εκδοθέντα βάσει αρ. 167εδ.1 του Β.Δ. 31/12/1975-20/1/1958.

Η γνωμοδότηση αυτή ήταν αντίθετη με προηγούμενη γνωμοδότηση του Εισαγγελέα Μεσολογγίου, ο οποίος είχε κρίνει ότι παραβάτες του αρ. 4 παρ. 3 του Π.Δ. 180/1979, δε θα πρέπει να τιμωρούνται σε βαθμό πταισίματος, όπως προέβλεπε, αλλά λόγω της ρήτρας επικουρικότητας που περιείχε, με την βαρύτερη πλημμεληματική ποινή του αρ. 12 παρ. 2 του Ν. 1481/84.

Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η υπ' αριθμ. 572/2004 απόφαση του Α.Π. κατόπιν αιτήσεων αναιρέσεων σύμφωνα με το αρ. 510 παρ. 1 Κ.Π.Δ. κατά καταδικαστικής απόφασης του Τριμελούς Εφετείου Αθηνών κατά μελών Δ.Σ. ασφαλιστικής εταιρείας, διότι αρνήθηκαν να συμμορφωθούν σε διοικητικές πράξεις της εποπτικής Αρχής αναφορικά με αποκατάσταση ασφαλιστικής τάξης της εταιρείας. Στην ουσία το ΝΔ. 400/1971 «Περί ιδιωτικής ασφάλισης παρείχε στην εποπτική διοικητική αρχή, δηλ. στην Διεύθυνση Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων του Υπουργείου Εμπορίου, «την διακριτική εξουσία να καθορίζει αυτή τις απείθειες και τις παραλείψεις που θα υποδειχθούν προς δίωξη στη δικαστική αρχή και τις οποίες ο νόμος καθιστά όλες τυπικά αδικήματα, τιμωρούμενα με φυλάκιση και χρηματική ποινή ανεξαρτήτως βαθμού των ρυθμίσεων και κανονισμών στους οποίους αναφέρονται», όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην περίληψη της η απόφαση. Και συνεχίζει αναφέροντας ότι η διακριτική αυτή εξουσία «δεν συμβιβάζεται προς την συνταγματική απαίτηση της ασφάλειας των ποινικών ορισμών και τη βεβαιότητα των υποχρεώσεων των ατόμων κατά των οποίων απειλούν ποινικές κυρώσεις». Στο ν.δ.400/1970 και συγκεκριμένα στο κυρωτικό του κανόνα στο αρ. 47 περ. γ' δεν περιέγραφαν τις προϋποθέσεις της ποινικής αξιολόγησης αποκατάστασης της ασφαλιστικής τάξης της επιχείρησης, αλλά αυτές περιγράφονταν στο νόμο, σε διατάγματα, υπουργικές αποφάσεις, στο περιεχόμενο του καταστατικού της εταιρείας ή ασφαλιστικών αρχών που δεν προσδιορίζονται και έτσι προέκυπτε μια συνθετική έννοια περί «ασφαλιστικής τάξης» που οδηγούσε σε αοριστία κατά παράβαση του αρ. 7 παρ. 1 του

Συντάγματος και έτσι η συγκεκριμένη εφαρμογή του νδ.400/1970 κρίθηκε ανεπίδεκτη κατά το άρ. 93 παρ. 4 του Συντάγματος διότι επιπλέον δεν υπήρχε¹⁸⁵ και συγκεκριμένη παραπομπή κατά την έννοια της αρχής της νομιμότητας.

1.2. Νόμοι «εν λευκώ» στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο

Οι βασικοί άξονες¹⁸⁶ του φορολογικού ποινικού δικαίου οι οποίοι τυποποιούν και επιφέρουν μια νομοτυπική περιγραφή όλων των φορολογικών εγκλημάτων¹⁸⁷, βασίζονται στη χρήση τεχνικών εννοιών οι οποίες προέρχονται από το ουσιαστικό φορολογικό Δίκαιο. Τέτοιες τεχνικές έννοιες είναι για παράδειγμα το καθαρό εισόδημα, φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα, παρακρατηθείς και καταβληθείς φόρος, ύλη εμπορική αξία ακινήτου, οφειλόμενοι δασμοί, κ.τ.λ. Στο ουσιαστικό φορολογικό δίκαιο συμπεριλαμβάνονται ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Κ.Φ.Π.Α.), κ.τ.λ. οι οποίοι αποτελούν νομοθετήματα με διατάξεις που επέχουν θέση διοικητικού κανόνα δικαίου.

Έτσι και σ' αυτή την περίπτωση ο ποινικός κανόνας χρησιμοποιεί κατά την περιγραφή της αξιόποινης συμπεριφοράς τεχνικούς όρους, για την νοηματοδότηση των οποίων παραπέμπει άμεσα¹⁸⁸ ή σιωπηρά¹⁸⁹ σε συμπληρωματικούς κανόνες εξωποινικών νομοθετημάτων.

Το κανονιστικό περιεχόμενο των ουσιαστικών φορολογικών ρυθμίσεων καθίσταται κατ' αυτό τον τρόπο¹⁹⁰, περιεχόμενο και των φορολογικών ποινικών διατάξεων και αναδεικνύονται¹⁹¹ άλλοτε περισσότερο και άλλοτε λιγότερο έκδηλα σε «λευκούς» ποινικούς νόμους.

Στην εξέταση της προβληματικής που αφορά την συμβατότητα της ισχύουσας φορολογικής ποινικής νομοθεσίας με την αρχή της νομιμότητας (nullum crimen sine lege stricta), μπορεί να διαπιστώσει ο μελετητής του

¹⁸⁵ Όπως σχολιάζει ο Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟΣ στο "Ποινικό Δίκαιο", Γενικό Μέρος I, σελ. 66 παραπομπή 25, Εκδόσεις Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2007

¹⁸⁶ Βασικά νομοθετήματα του φορολογικού ποινικού δικαίου είναι οι Ν. 2523/1997, ν. 2970/2001, Ν. 1822/1990, Ν. 2803/2000, Ν.3824/2010, Ν. 388/2010, Ν.3220/2004, Ν.3943/2011

¹⁸⁷ Αδίκημα φοροδιαφυγής: "για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δηλώσεως στη φορολογία εισοδήματος", "για πλαστά εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία καθώς και μη εφαρμογή διατάξεων του κ. ΒΒΣ", "μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο", "μη απόδοση Φ.Π.Α."

¹⁸⁸ Π.χ. το άρ. 17 παρ.3 και άρ.18 παρ. 2 του Ν. 2523/1997

¹⁸⁹ Άρ. 76 παρ. 2 Ν.3842/2010 "Τι είναι φορολογικά στοιχεία"

¹⁹⁰ Τη νομοτεχνική μέθοδο της ρητής ή σιωπηρής παραπομπής

¹⁹¹ Θ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», σελ. 287-289, Εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2005 ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

οικονομικού ποινικού δικαίου και τελικώς να καταλήξει¹⁹² ότι δεν τίθεται με μεγάλη οξύτητα ο παραπάνω προβληματισμός ή ότι δεν τίθεται θέμα αντισυνταγματικότητας του ή ότι αποτελούν συνταγματικά αψεγάδιαστους λευκούς ποινικούς νόμους.

Η δικαιολογητική βάση του ανώτερου συμπεράσματος ερίζεται καταρχήν στο γεγονός ότι οι συμπληρωματικοί φορολογικοί νόμοι στους οποίους παραπέμπουν οι διατάξεις των φορολογικών εγκλημάτων, νομοπαράγονται σύμφωνα με την διάταξη του άρ. 78 του Συντάγματος από τη Βουλή ως τυπικοί Νόμοι, κατά δεύτερον ότι ο παραπεμπτικός φορολογικός νόμος ορίζει επαρκώς με σαφήνεια και εξειδίκευση τα ουσιώδη στοιχεία της φορολογίας, ήτοι το υποκείμενο, το αντικείμενο και τον συντελεστή του φόρου. Επιπροσθέτως, πυλώνας της εν λόγω δικαιολογητικής βάσης, είναι και η στοιχειώδης τουλάχιστον περιγραφή των χαρακτηριστικών της συμπεριφοράς εκείνης που καθιστούν αξιόποινη (για παράδειγμα η παράλειψη απόδοσης ή ανακριβής απόδοση οφειλόμενου φόρου, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων κ.α.). Επιπλέον, το έννομο αγαθό που προστατεύεται, διαφαίνεται ότι είναι η περιουσία του Δημοσίου.

I.3. Συμπεράσματα

Εν κατακλείδι, θα λέγαμε ότι "όταν οι ποινικές κυρώσεις που περιέχονται σ' ένα νόμο παραπέμπουν σε διατάξεις άλλων νομοθετημάτων που είχαν εκδοθεί για τον καθορισμό της περιγραφής της νομοτυπικής μορφής ενός εγκλήματος, δηλ. τον προσδιορισμό των στοιχείων που συνθέτουν μια άδικη και καταλογιστή πράξη, έτσι ώστε αυτές, ως ποινικές κυρώσεις, να μπορούν να νοσηματοδοτούνται από την παραπομπή, τότε αυτή είναι η μορφή με την οποία εμφανίζονται οι χαρακτηριζόμενοι ποινικοί νόμοι «εν λευκώ».

¹⁹² Βλέπε σχετικώς για τη διαπίστωση συμβατότητας ή μη ΖΙΟΥΒΑΣ σε ΚΟΥΡΑΚΗ. Τα οικονομικά εγκλήματα σελ.34, ο οποίος θεωρεί ότι το φορολογικό ποινικό δίκαιο περιλαμβάνει «τους πλέον συνταγματικά αψεγάδιαστους λευκούς ποινικούς νόμους». Βλ. επίσης ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟ Θ, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, ο οποίος καταλήγει «Οι προβληματισμοί της παραπάνω ομάδας δεν παρουσιάζονται στο ισχύον φορολογικό δίκαιο», Βλ. επιπρόσθετα ΣΥΚΙΩΤΗ. "Τα φορολογικά εγκλήματα" από εκδόσεις Ουσιαστικού Δικονομικού Ποινικού Δικαίου του ΛΑΜΠΡΟΥ Μαργαρίτη. Νομική βιβλιοθήκη, εκδόσεις 2010 σελ.60 η οποία αναφέρει «Ειδικότερα, για τα φορολογικά αδικήματα υποστηρίζεται ότι δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας».

Αυτοί κατά την εξέτασή τους, όταν διαπιστώνεται ότι είναι αντισυμβατικοί με το αρ. 1 του Π.Κ., κατ'ουσία και με το αρ. 7 παρ. 1 του Συντάγματος ,που περικλείει την έννοια της αρχής της νομιμότητας , τότε σύμφωνα με το αρ. 93 παρ.4 του Συντάγματος δεν πρέπει να εφαρμόζονται, διότι δεν μπορούν να επιτελέσουν την εγγυητική λειτουργία τους.

Μέρος της επιστημονικής θεωρίας αμφισβητεί την συνταγματικότητα των νόμων αυτών με το επιχείρημα ότι βαρύνονται με υψηλό βαθμό αοριστίας στην ειδική και σαφή πρόβλεψη της τιμωρούμενης συμπεριφοράς και πλήττουν τελικώς τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της νομιμότητας.

Όμως, διαφάνηκε ότι ένας «λευκός» ποινικός νόμος δεν πρέπει να καθίσταται άνευ ετέρου αντισυνταγματικός, εξαιτίας και μόνον της ιδιαίτερης νομικής υφής του. Η αντισυμβατότητα θα πρέπει κάθε φορά να εξετάζεται και να διακριβώνεται ότι όντως υπάρχει.

Το πρόβλημα των ποινικών νόμων 'εν λευκώ' εντοπίζεται, όταν ο παραπεμπτικός «λευκός νόμος» απειλεί με ποινικές κυρώσεις παραπέμποντας με την περιγραφή του γενικά και αόριστα σε κάθε διάταξη της ισχύουσας νομοθεσίας ή μελλούμενης να εκδοθεί και σ' αυτούς που παραπέμπουν τον προσδιορισμό της αξιόποινης συμπεριφοράς στα όργανα της εκτελεστικής εξουσίας στα πλαίσια της έκδοσης κανονιστικών πράξεων με νομοθετική εξουσιοδότηση.

Κατά την εξέταση τους πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ένα ενιαίο οργανικό σύνολο ώστε να υπάρξει άρτια σύζευξη του παραπεμπτικού και παραπεμπόμενου κανόνα δικαίου.

Υπό το πρίσμα αυτό, ο ποινικός νόμος «εν λευκώ» θα πρέπει να έχει δύο νομοθετικές εξουσιοδοτήσεις. Μία αναφορικά με την έκδοση και το περιεχόμενο του υποδεέστερου συμπληρωματικού κανόνα και μια που να αφορά στην ποινικοποίηση της παράβασης του εν λόγω κανόνα. Αυτή δίνεται ακριβώς με τον ποινικό «λευκό νόμο». Για να μην υπάρχει πλημμέλεια και οι δύο εξουσιοδοτήσεις πρέπει να είναι ειδικές , περιορισμένες και συγκεκριμένες υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, έτσι ώστε οι προϋποθέσεις του αξιοποιήσιμου και το είδος της ποινής να προκύπτουν , κατά τα ουσιώδη, ήδη από τον παραπεμπτικό νόμο «εν λευκώ».

Οι εγγυήσεις αυτές περί της νομοθετικής εξουσιοδότησης, είναι πιο έντονες όταν τόσο το παραπέμπον όσο και το παραπεμπόμενο νομοθέτημα

αποτελούν τυπικό νόμο. Όμως και σ' αυτήν την περίπτωση πρέπει να γίνεται ανάλογη έρευνα, ώστε να διαπιστώνεται άνευ επιφυλάξεων ότι ο νομοθέτης τήρησε τη συνταγματική του υποχρέωση να διατυπώνει κατά τέτοιον τρόπο τον νόμο, ώστε από πριν και με σαφήνεια να γίνεται γνωστό στους κοινωνούς μιας πολιτείας, ποιά συμπεριφορά είναι ποινικά αποδοκιμαστέα'.

II. Αξιολογικές έννοιες και απαγορευμένη αναλογική εφαρμογή

Η αναλογία¹⁹³ είναι μέθοδος κάλυψης κενών στον Νόμο κατά την οποία μία διάταξη που ρυθμίζει μια βιοτική περίπτωση, εφαρμόζεται σε μίαν άλλη, αρρυθμιστη μεν από τον νόμο, η οποία όμως εμφανίζει αξιολογική ομοιότητα προς την πρώτη. Προϋπόθεση, συνεπώς, της αναλογικής εφαρμογής είναι η ύπαρξη κάποιου νομοθετικού κενού, που θα καλυφθεί αναλογικά από κάποια άλλη ποινική διάταξη.

Τα κενά είναι αληθινά κενά που υπάρχουν, όταν το δίκαιο αφήνει αρρυθμιστη μια περίπτωση διότι είτε δεν μπορούσε ο νομοθέτης να την προβλέψει είτε γιατί μπορούσε μεν να την γνωρίζει, παρέλειψε όμως ακούσια να την ρυθμίσει. Βεβαίως, υπάρχει και η περίπτωση των μη αληθινών κενών που άφησε εκούσια ο νομοθέτης, διότι παραπέμπει για την πλήρωσή τους στο έθιμο ή σε άλλες μετανομικές έννοιες αξιολογικού χαρακτήρα, αφήνοντας εκούσια στον δικαστή περιθώριο για την ρύθμιση της εκάστοτε περίπτωσης.

Στο ποινικό δίκαιο δεν υπάρχουν αληθινά κενά για τη θεμελίωση ή επαύξηση του αξιοποίνου. Επομένως όταν μια συμπεριφορά δεν έχει χαρακτηριστεί ως έγκλημα, σημαίνει ότι ο νομοθέτης δεν ήθελε να τη τιμωρήσει. Υπάρχουν όμως αληθινά κενά για την μείωση ή τον αποκλεισμό του αξιοποίνου¹⁹⁴.

Στο ποινικό δίκαιο όμως υπάρχουν και μη αληθινά κενά, στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης αφήνει εκούσια το κενό για να δώσει στον δικαστή τη δυνατότητα κρίσης ή για την επιμέτρηση της ποινής ή και για τον προσδιορισμό του περιεχομένου ορισμένων μετανομικών εννοιών¹⁹⁵.

¹⁹³ Για την έννοια της αναλογίας, βλ. ενδεικτικώς αντί άλλων Κ. ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ ο.π. σελ. 66-70.

¹⁹⁴ Α.χ. η παραδοχή λόγων που αποκλείουν το άδικο ή τον καταλογισμό.

¹⁹⁵ Π.χ. η ασελγής ή ακόλαστη πράξη.

Η έννοια της αρχής, έχει ως επακόλουθο ότι στο Ποινικό Δίκαιο δεν επιτρέπεται η αναλογική εφαρμογή ποινικής διάταξης για την θεμελίωση ή επαύξηση του αξιοποίνου, επιτρέπεται όμως αντίθετα η αναλογική εφαρμογή ποινικής διάταξης για να καταλυθεί ή να μειωθεί το αξιόποιο.

Όσον αφορά τώρα τη θεμελίωση¹⁹⁶ της φορολογικής υποχρέωσης, αυτή υπάρχει μόνον σε τυπικό νόμο και όχι σε έθιμο. Η παραδοχή αυτή αποτελεί μια άλλη συνέπεια της αρχής της νομιμότητας του φόρου και αποκλείει την επιβολή φόρου ή τη ρύθμιση των ουσιαστών στοιχείων της φορολογίας με έθιμο. Εν τούτοις το ΣτΕ με απόφαση¹⁹⁷ του δέχθηκε ότι είναι επιτρεπτή η απαλλαγή από φόρο με βάση γενικά παραδεγμένο εθιμικό κανόνα του δημοσίου διεθνούς δικαίου.

Η αρχή της νομιμότητας του φόρου που ορίζεται στο αρ. 78 παρ. 1 Συντ. προϋποθέτει ότι ο φόρος είναι δυνατόν να επιβληθεί μόνο με τυπικό νόμο και δεν είναι επιτρεπτή η επιβολή του με άλλο ουσιαστικό νόμο¹⁹⁸.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι με απόφαση¹⁹⁹ του ΣτΕ έχει γίνει δεκτό ενόψει της ως άνω Συνταγματικής Επιταγής του αρ. 78 παρ. 1,4 ότι η επιβολή φόρου μόνο με τυπικό νόμο είναι δυνατή «αποκλεισμένου του δια της πράξεως της διοικήσεως έστω και κατά νομοθετική εξουσιοδότησιν, εκδιδομένης, καθορισμού του αντικειμένου της φορολογίας ή των από αυτής απαλλαγών ή εξαιρέσεων».

Έτσι οι βασικές πηγές²⁰⁰ του ισχύοντος φορολογικού με ευρεία έννοια κυρωτικού συστήματος αποτελούν οι νόμοι 2523/1997 , 1882/1990, 2803/2000 και ο Ν. 3943/2011.

Οι κατηγορίες και τα είδη των φόρων²⁰¹, η έννοια²⁰² και το αντικείμενο του φόρου , οι υπόχρεοι του φόρου , ο φορολογικός συντελεστής οι απαλλαγές ή

¹⁹⁶ Βλ. ενδεικτικώς ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 83-85

¹⁹⁷ Βλ. σχετ. την υπ' αριθ. 475/77 Απόφαση ΣτΕ, όπως παραπέμπει Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ

¹⁹⁸ Συνεπώς δεν είναι επιτρεπτό να επιβληθεί φόρος με Π.Δ. , Υπουργική Απόφαση ή πράξεις του Υπουργικού Συμβουλίου . Παρόλα αυτά βλ. σχ. Και όλως ενδεικτικώς την υπ' αριθ. 15451/1985 απόφαση Υπουργείου Οικονομικών με την οποία επιβλήθηκε έκτακτη εισφορά η οποία ουσιαστικά ήταν έκτακτος φόρος, όπως παραπέμπει Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ

¹⁹⁹ ΣτΕ 3441/81, βλ. όμως και περιπτώσεις επιβολής φόρου με πράξεις Νομοθετικού Περιεχομένου αρ. 44 παρ. 1 Συντ. ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ σελ. 85 επομ.

²⁰⁰ Βλ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 29-30

²⁰¹ Βλ. ενδεικτικώς Ν. 2238/2011 όπου ρυθμίζεται ο φόρος εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ,Ν.2961/2011 ο οποίος ρυθμίζει φόρους για την απόκτηση περιουσίας εκ χαρακτηριστικής αιτίας , Ν. 1521/1950 όπου προβλέπεται φόρος ακίνητης περιουσίας εξ επαχθούς αιτίας, Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α. και δασμούς και από Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 20

εξαιρέσεις από τη φορολογία και οι άλλες συναφείς έννοιες του φορολογικού δικαίου προβλέπονται ρητώς στους αντίστοιχους νόμους.

Ζητήματα περί του αξιολογικού του χαρακτήρα ή όχι, βεβαίως μπορεί να τεθεί από τον εκάστοτε φορολογούμενο, υπόχρεο υποκείμενο του φόρου, δια των ένδικων μέσων που πάλι ο νόμος²⁰³ προβλέπει. Σαφέστατα και αναμενόμενο είναι ότι τέτοιου είδους θέματα περί του αν απαιτείται ή επιδέχονται περαιτέρω αξιολογικής κρίσης οι εν λόγω έννοιες, συμμετοχικό ρόλο έχει εκτός από την νομολογία και η επιστήμη του δικαίου δια της εμπειριστατωμένης έρευνας.

Αναφορικά τώρα με το φορολογικό ποινικό δίκαιο ενδεικτικώς μπορούν να επισημανθούν τα εξής παραδείγματα περί απαγορευμένης αναλογίας: λ.χ. το άρ. 17 του Ν. 2523/1997 περί φοροδιαφυγής δεν αναφέρεται στο σύνολο των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου, που βεβαιώνονται και εισπράττονται από τις ΔΟΥ, καθότι η διάταξη προστατεύει μόνο αυτές που αφορούν τους φόρους εισοδήματος, φυσικών και νομικών προσώπων, ενώ οι αξιώσεις άλλων φόρων (π.χ. φόροι κεφαλαίου, φόροι κληρονομιάς κ.λ.π.) κατ' εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας (απαγόρευσης αναλογικής εφαρμογής περί θεμελίωσης αξιοποίνου) δεν απολαμβάνουν ποινικής προστασίας και οι προσβολές επισύρουν μόνο διοικητικές κυρώσεις²⁰⁴.

Άλλο παράδειγμα²⁰⁵ απαγορευμένης αναλογικής εφαρμογής εξαιτίας επαύξησης του αξιοποίνου, που οφείλεται στον Ν. 3943/2011 με την προσθήκη που επέφερε στο αρ. 21 παρ. 10 του Ν.2523/1997 είχε ως αποτέλεσμα, όπως παρουσιάστηκε πριν, στην ενότητα της νομοτυπικής περιγραφής, το γράμμα του νόμου να αποδίδει χαρακτηρισμό διαρκούς εγκλήματος στις συμπεριφορές που προβλέπονται στα αρ. 17,18,19. Όμως, ο διαρκής χαρακτήρας μπορεί να αποδοθεί μόνο σε εγκλήματα παράλειψης διότι γίνεται λόγος για χρόνο τέλεσης που ξεκινά «από την ημέρα που για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος». Αυτό σημαίνει ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί αναλογικά και στα

²⁰² «Ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημόσιων βαρών», βλ. σχετ. Για την έννοια και το νομικό έρεισμα της ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 2 και την εκεί υπ' αριθ. 4 παραπομπή.

²⁰³ Βλ. ανάλογες διατάξεις του Κωδ. Διοικ. Δικονομίας.

²⁰⁴ Βλ. όμως και Δ.ΖΙΟΥΒΑ ο.π. σελ. 41 και την εκεί υπ' αριθ. 59 παραπομπή όπου παρουσιάζεται προβληματική σχετικά με το προγενέστερο του Ν.2523/1997 Δίκαιο (αρ. 54 παρ. 4 Ν. 2065/1990 σε συνδυασμό με τον Ν. 1599/86 περί ψευδούς δηλώσεως που τυποποιούσε ειδικό φορολογικό έγκλημα την υποβολή κάθε φορολογικής δήλωσης, με την οποία αποκρύπτονταν περιουσιακό στοιχείο ή εισόδημα.

²⁰⁵ Βλ. ο.π. ΚΑΙΦΑ ΓΚΜΠΑΝΤΙ Ποιν. Δικ. 12/2011 σελ. 1311 και ο.π. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ σελ. 291

εγκλήματα ενέργειας του νόμου, αφού πρόκειται για ρύθμιση που επιβαρύνει το αξιόποινο, τουλάχιστον μέσω του επιμετρικού κανόνα που έχει προστεθεί στα αρ. 17 και 18.

III. Ζητήματα χρονικής ισχύος του Φορολογικού Ποινικού Δικαίου

Υπό το πρίσμα του Ποινικού Δικαίου, η έννοια της αρχής NCNPS *gravenia lege*²⁰⁶, σημαίνει ότι ο νεότερος νόμος που θεμελιώνει ή επαυξάνει το αξιόποινο δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ. Με βάση το αρ. 1Π.Κ., απαγορεύεται η επιβολή της ποινής με μεταγενέστερο νόμο ή την εκ των υστέρων θέσπιση βαρύτερης ποινής από εκείνη που προέβλεπε ο νόμος κατά το χρόνο που τελέσθηκε μια συγκεκριμένη πράξη. Αυτόματα η ρύθμιση αυτή επιφέρει ως συνέπεια για τον εκάστοτε φερόμενο δράστη ότι αυτός δεν διώκεται αν κατά τον χρόνο που τέλεσε μια πράξη, αυτή δεν χαρακτηριζόταν νομοτυπικά ως έγκλημα και δεν ετιμωρείτο με ποινή από κάποιο συγκεκριμένο νόμο. Επιπλέον, συνάγεται το συμπέρασμα ότι αν κατά τον χρόνο τέλεσης της πράξης, αυτή ετιμωρείτο με ποινή, αλλά μέχρι της εκδίκαση της εκδοθεί άλλος αυστηρός νόμος, ο νόμος αυτός δεν μπορεί να εφαρμοστεί. Αντιθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ.1 Π.Κ. εάν ο μεταγενέστερος νόμος είναι ηπιότερος²⁰⁷, τότε θα εφαρμοστεί αυτός υποχρεωτικά. Επιπλέον, σύμφωνα με παρ. 2, αν μετά την αμετάκλητη εκδίκαση μιας πράξης, εκδοθεί νόμος, που θα χαρακτηρίσει την πράξη ως μη αξιόποινη πλέον, τότε παύει η εκτέλεση της ποινής²⁰⁸ (και προφανώς και της παρεπόμενης ποινής).

Δια ταύτα, επιεικέστερος νόμος για έναν κατηγορούμενο είναι εκείνος που έχει *in concreto* τα ευνοϊκότερα για τον κατηγορούμενο αποτελέσματα και κατά την δικανική κρίση θα πρέπει ο δικαστής « να λειτουργεί αποδεσμευμένος από γενικές και αφηρημένες κρίσεις σε σχέση με το ποια από τις περισσότερες

²⁰⁶ Βλ. σχετ. και όλως ενδεικτικώς για αυτήν ο.π. Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ σελ. 71-78 και Α.ΚΩΣΤΑΡΑ ο.π. σελ. 147-168 (και δια του πρακτικού χαρακτήρα παραδειγμάτων του)

²⁰⁷ Σύμφωνα και πάλι με το αρ. 2 Π.Κ. ηπιότερος είναι ο νόμος που περιέχει τις πιο ευμενής για τον κατηγορούμενο διατάξεις, Α.Χ. ορισμός για άρση του αξιοποίνου, ορισμός περί αλλαγής του τρόπου δίκωξης, από αυτεπάγγελτο σε κατ'έγκληση, που μειώνει το χρόνο παραγραφής, ηπιότερες ποινές κ.λ.π. Αν κάθε ένας από τους περισσότερους νόμους είναι εν μέρει αυστηρότερος και εν μέρει ηπιότερος του άλλου, τότε επιεικέστερος είναι εκείνος που οδηγεί στην επιβολή μικρότερης ποινής στο συγκεκριμένο κάθε φορά δράστη (π.χ. ελάχιστο και μέγιστο όριο μιας ποινής)

²⁰⁸ Αναφορικά όμως με την ποινή, εάν αυτή με τον νεότερο νόμο είναι ηπιότερη αλλά έχει υπάρξει ήδη αμετάκλητη απόφαση για την περίπτωση δεν υπάρχει ρητή ρύθμιση από τον Π.Κ. . Συνήθως δύναται, από τις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου νόμου να εξαχεται η επιθυμητή ρύθμιση.

συγκρινόμενες ουσιαστικές ποινικές διατάξεις (νόμος –πράξης –ενδιάμεσος νόμος -νόμος εκδίκασης) είναι δυσμενέστερη και ποια ευμενέστερη , και να επικεντρώνεται στα δεδομένα της κάθε περίπτωσης²⁰⁹».

Κατ' εξαίρεση, στους νόμους προσωρινής ισχύος²¹⁰, δεν ισχύει η αρχή της αναδρομικότητας του ηπιότερου νόμου, καθόσον σύμφωνα με το αρ. 3 του Π.Κ. οι νόμοι αυτοί εφαρμόζονται²¹¹ και μετά τη λήξη ισχύος των σε πράξεις που έγιναν κατά το χρόνο που ίσχυαν.

Από τη συνδυαστική ερμηνεία των αρ. 2 παρ.1 και 3 Π.Κ. εξάγεται το συμπέρασμα ότι εάν από την εκτέλεση μιας πράξης μέχρι την αμετάκλητη εκδίκασή της, ίσχυσαν πολλοί νόμοι προσωρινής ισχύος, εφαρμόζεται εκείνος που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις,

Στο πλαίσιο της προβληματικής που εξάγεται το μείζον είναι , κατά πόσον οι μεταβολές στον παραπεμπόμενο φορολογικό κανόνα δικαίου όπου αντλεί το περιεχόμενο της η αντικειμενική υπόσταση του φορολογικού ποινικού δικαίου δύναται να επηρεάσει ευμενώς τον εκάστοτε κατηγορούμενο.

Αναφορικά με την απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής δυσμενούς φορολογικού ποινικού νόμου, το ζήτημα δεν φαίνεται να αποτελεί αντικείμενο αμφισβήτησης, καθότι δυσμενείς μεταβολές της εξωποινικής νομοθεσίας, που εισρέουν εμμέσως στο ποινικό δίκαιο μέσω «λευκών ποινικών διατάξεων» θεμελιώνοντας για πρώτη φορά επαυξάνοντας το αξιόποινο δεν μπορούν να αναπτύξουν από ποινική άποψη αναδρομική ισχύ και να καταβάλλουν πράξεις που τελέστηκαν πριν την μεταβολή. Αυτό διότι κατ' αποτέλεσμα θα οδηγούμασταν στην αναδρομική εφαρμογή ποινικού νόμου σε βάρος του κατηγορούμενου και κατά συνέπεια σε εξόφθαλμη παραβίαση της αρχής της νομιμότητας²¹².

Από την άλλη πλευρά που αφορά τις περιπτώσεις εκείνες που έχουν να κάνουν με ευμενείς μεταβολές του εξωποινικού κανόνα δικαίου, μπορεί να υποστηριχτεί καταρχήν ότι, ως αναδρομικά εφαρμοστέος νόμος θα πρέπει να

²⁰⁹ Βλ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ ο.π. σελ. 414

²¹⁰ Προσωρινής ισχύος ονομάζονται οι νόμοι που η διάρκεια της ισχύος των καθορίζεται εκ των προτέρων ημερολογιακά ή συνδέουν τη διάρκεια τους με ορισμένες προσωρινές ή εξαιρετικές περιστάσεις («ή μπορεί να οφείλονται και σε τρέχουσες περιστασιακές σκοπιμότητες») Βλ. σχ. ο.π. Ν.ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ σελ. 127 (η εν λόγω μη εφαρμογή ισχύει επίσης και στα μέτρα ασφαλείας)

²¹¹ Εάν δεν όριζε αυτό ο νόμος, τότε όσο πλησίαζε το χρονικό σημείο λήξης της ισχύος των νόμων αυτών τόσο θα εκμηδενιζόταν το κύρος τους.

²¹² Βλ. ο.π. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ σελ. 418

νοείται το συνολικό καθεστώς που διέπει μια ορισμένη συμπεριφορά. Επομένως, ο κατηγορούμενος « θα πρέπει καταρχήν να ωφελείται από την ευμενέστερη μεταβολή του συμπληρωματικού κανόνα ενός εν λευκώ ποινικού κανόνα, αφορά ο συμπληρωματικός κανόνας συναπαρτίζει την ειδική υπόσταση του εγκλήματος²¹³».

Από την άλλη και ίσως πιο εμπειριστατωμένα, μπορεί να λεχθεί ότι ζήτημα αναδρομικότητας επί αλλαγών της εξωποινικής νομοθεσίας πρέπει να εξετάζεται υπό την παραδοχή²¹⁴ ότι καταρχήν ο απαγορευτικός ή επιτακτικός κανόνας και ποινικός νόμος είναι έννοιες διακεκριμένες, η μεταβολή δε του πρώτου δεν επάγεται και αναδρομική κατάλυση του αξιοποίνου, εκτός αν σαφώς προκύπτει η θέληση του νομοθέτη να καταλύσει αναδρομικώς τον άδικο χαρακτήρα της πράξης.»

Βεβαίως, θα μπορούσε να ειπωθεί ως ερώτημα , ότι εάν οι ρυθμίσεις είναι ευνοϊκές για τον φορολογούμενο γιατί ανακύπτει ζήτημα, καθόσον δεν απαγορεύεται η αναδρομική ισχύ νόμων που αφορούν την φορολογική υποχρέωση. Όμως, ως απάντηση πρέπει να επισημανθεί ότι είναι δυνατό οι ρυθμίσεις αυτές να παραβιάζουν την αρχή της ισότητας²¹⁵ .Περαιτέρω , για την σφαιρική ανάλυση των ζητημάτων διαχρονικού δικαίου σε συναφορά ,με εξωποινικές διατάξεις είναι απαραίτητο να εξεταστούν και τα ζητήματα που ανακύπτουν σχετικά με τους νόμους προσωρινής ισχύος. (αρ. 3 Π.Κ.)

Στο φορολογικό δίκαιο²¹⁶, παρόλο της υπάρξεως του αρ.78 παρ.1 Συντ²¹⁷., όπως ειπώθηκε, παρατηρείται η ύπαρξη «κανονιστικών πράξεων» και σε θέματα φορολογίας²¹⁸. Η νομοπαραγωγική διαδικασία έχει ως εξής: με κάποια διάταξη νόμου, τις περισσότερες φορές σε άσχετο με τη φορολογία νομοσχέδιο «κυρώνονται» νομοθετικά, από τότε που ίσχυσαν οι εν λόγω

²¹³ Βλ. ο.π. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ σελ.129

²¹⁴ Βλ. Α.Π. 153/2001 «Ποινικός Λόγος»,2001 σελ. 132 επομ. Α. ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΑΚΗ , Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου, Έκδοση , Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή., σελ. 96

²¹⁵ Βλ. Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π. σελ. 142

²¹⁶ Ισχύει καταρχήν η απαγόρευση επιβολής φόρου με αναδρομική δύναμη, βάσει του αρ. 78 παρ. 2 Συντ. και ως δικαιολογητική βάση έχει τις γενικότερες αρχές του κράτους δικαίου και της ασφάλειας δικαίου. Εξαιρέσεις από την εν λόγω αρχή είναι οι διατάξεις που προβλέπουν α) την απαλλαγή ή τη μείωση του φόρου, ή άλλου οικονομικού βάρους, β) τη δυνατότητα είσπραξης δασμών και φόρων κατανάλωσης από την ημέρα κατάθεσης του σχετικού νομοσχεδίου , βλ. σχ. Ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 134 επομ.

²¹⁷ Βάσει του οποίου ο φόρος είναι δυνατόν να επιβληθεί μόνον με τυπικό νόμο

²¹⁸ «Ο αριθμός τέτοιου είδους κανονιστικών πράξεων αυξανόταν μέχρι τις αρχές της δεκαετίας του 1990 . Άλλωστε στο ακροτελευταίο άρθρο των πράξεων αυτών, προβλέπονταν συνήθως η κύρωση τους στο μέλλον με νόμο» βλ.ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 134 επομ.

αποφάσεις που αποτελούν περιεχόμενο των κανονιστικών πράξεων. Έτσι, με έναν νόμο μπορούν να κυρώνονται αναδρομικά υπουργικές αποφάσεις που ρυθμίζουν όμως θέματα φορολογίας. Εν όψει όμως του ότι κύρωση ανύπαρκτης νομικά κανονιστικής πράξης δεν είναι νοητή, στην πραγματικότητα τίθενται κανόνες δικαίου με αναδρομική ισχύ²¹⁹. Υπό το πρίσμα του αρ. 78 παρ. 2 του Συντ. πάντως, επιτρεπτή είναι μόνο μια εύλογη αναδρομικότητα του νόμου και ειδικότερα μέχρι και το προηγούμενο της επιβολής του φόρου οικονομικού έτους.

Επιπρόσθετα, μπορεί να υπάρξει και επιβολή φόρου με πράξεις νομοθετικού περιεχομένου²²⁰, βάση του αρ. 44 παρ. 1 του Συντ., οι οποίοι αποτελούν²²¹ προσωρινής ισχύος τυπικούς νόμους.

Στην πρώτη περίπτωση επειδή θεωρώ ότι προδήλως παραβιάζεται το άρθρο 78 παρ. 1 Συντ, όπου δημιουργούνται κατ' αυτόν τον τρόπο εξωποινικοί παραπεμπτικοί κανόνες που νοηματοδοτούν όμως ποινικές κυρώσεις, δεν πρέπει να εξετάζονται περαιτέρω ως ζητήματα χρονικής ισχύος του φορολογικού ποινικού δικαίου, γιατί εκτός από την έμμεση νομιμοποίηση τους είναι ευαπόδεικτο ότι πλήττουν κατάφορα την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία εξασφαλίζει στον κοινωνό μιας πολιτείας το δικαίωμα να γνωρίζει ποια πράξη και σε ποια χρονική στιγμή είναι παρεκκλίνουσα και παραβατική.

Όσον αφορά τη δεύτερη περίπτωση, το άρθρο 3 Π.Κ επέχει θέση όταν οι νόμοι που κυρώθηκαν με πράξεις νομοθετικού περιεχομένου, βάσει του άρθρου 44 παρ. 1 του Συντ., είτε αυτοπροσδιορίζουν εξαρχής ρητά-ημερολογιακά είτε με παραπομπή στην επέλευση ορισμένου γεγονότος την ισχύ τους.

Εάν δεν συμβαίνουν τα παραπάνω και απαιτείται να συναχθεί ερμηνευτικά από τον εφαρμοστή του δικαίου, η διάρκεια της χρονικής ισχύος τέτοιων νόμων, τότε: «η κρίση για την ύπαρξη νόμου ήταν και

²¹⁹ Μάλιστα το ΣτΕ, με αποφάσεις του όπως λ.χ. 2061/84, 3922/85, 2919/86, 5024/87 δέχθηκε ότι η κύρωση τέτοιων υπουργικών αποφάσεων με νόμο είναι έγκυρη, ενόψει της αναγνωρισμένης στο νομοθέτη δυνατότητας θέσπισης κανόνων αναδρομικής ισχύος στις περιπτώσεις που δεν απαγορεύεται ρητά ή σιωπηρά.

²²⁰ Βλ. λ.χ. πράξη νομοθετικού περιεχομένου της 21-12-2001 που κυρώθηκε με τον Ν. 2990/2002 και ρυθμίστηκαν φορολογικού χαρακτήρα ζητήματα, όπως η θέσπιση του μειωμένου συντελεστή στη φορολογία εισοδήματος, βλ. ο.π. σελ. 86.

²²¹ Βλ. ο.π. σελ. 86 «Στο ζήτημα αυτό υπάρχει ομοφωνία στην επιστήμη»

προϋπολογισμένο από την φύση του πράγματος ή κατά του νόμου και δεν οφείλεται σε αλλαγή στις αξιολογήσεις του νομοθέτη²²²».

Επίσης δεν είναι σπάνιο το φαινόμενο της υπαγωγής στις νέες ρυθμίσεις φορολογικών υποθέσεων που εκκρεμούν ενώπιον φορολογικών οργάνων ή δικαστηρίων, έστω και αν το περιστατικό, προς το οποίο ο νόμος συνδέει την φορολογική υποχρέωση, είχε πραγματοποιηθεί χρόνια πριν²²³. Δεδομένου και συνδυαστικά με την ως άνω διαπίστωση, ότι α) οι μεταρρυθμίσεις που λαμβάνουν χώρα στις φορολογικές διατάξεις από τον Έλληνα νομοθέτη είναι καταγιστικές²²⁴, β) ότι οι αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων και οργάνων αποτελούν απόλυτα ενδείκτη²²⁵ πλήρωσης ή μη της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών αδικημάτων, τίθεται το ερώτημα αν επέχουν θέση και εδώ οι ίδιες επιταγές περί αναδρομικής εφαρμογής του επιεικέστερου ποινικού νόμου. Η απάντηση μπορεί να διαφανεί με το εξής παράδειγμα²²⁶: «Μέχρι τη θέσπιση του Ν.2523/1997 το έγκλημα της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων μπορούσε να διωχθεί (και παρέμενε αξιόποινη πράξη), ακόμη και αν μεσολαβούσε φορολογικός συμβιβασμός (άρθρο 41 παρ.3 Ν.1884/1990). Με το άρθρο 24 παρ. 2 Ν.2523/1997 ο φορολογικός συμβιβασμός καταργεί πλέον το αξιόποινο (και) για το έγκλημα της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, όπως αυτό τυποποιείται στο άρθρο 19 Ν.2523/1997. Εφόσον το εκδικαζόμενο υπό την ισχύ του Ν.2523/1997 έγκλημα της αποδοχής εικονικών στοιχείων τελέστηκε υπό την ισχύ του Ν.1591/1986 (π.χ. το Δεκέμβριο 1997), και εφόσον η συμπεριφορά του δράστη πληροί τις αντικειμενικές και υποκειμενικές προϋποθέσεις εφαρμογής τόσο του άρθρου 31 παρ. 1 στοιχ. η Ν. 1591/1986 όσο και τις αντίστοιχες προϋποθέσεις εφαρμογής του αρ. 19 Ν.2523/1997, ο ποινικός δικαστής θα πρέπει να εξετάσει αν επήλθε ή όχι φορολογικός συμβιβασμός. Σε θετική περίπτωση, θα πρέπει να εφαρμόσει ως κύρια ποινική διάταξη το άρθρο 19 σε συνδυασμό με το άρθρο 24 παρ. 2 Ν.2523/1997. Θα ήταν νομικά εσφαλμένο εδώ να εφαρμοστεί ως κύρια διάταξη

²²² Βλ. ο.π. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ σελ. 428 και ο.π. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ σελ. 128.

²²³ Α.χ. οι διατάξεις των άρθρων 96 του Ν. 41041/80 και 17 παρ. 4 και 18 παρ.3 του Ν. 1116/81 όριζαν ότι οι ρυθμίσεις αυτές εφαρμόζονται και για τις υποθέσεις που εκκρεμούν στη φορολογική διοίκηση κι τα διοικητικά δικαστήρια, βλ. ο.π. Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ΣΕΛ. 142, όπου συνάγεται καθαρά ότι, από τα παραπάνω παράδειγμα, οι νέες ρυθμίσεις έρχονται να ρυθμίσουν υποθέσεις που όχι σπάνια εκκρεμούν επί σειρά ετών ενώπιον διοικητικών δικαστηρίων.

²²⁴ Βλ. ο.π. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ σελ. 419

²²⁵ Αρ.21 Ν.2523/1997

²²⁶ Όπως παρατίθεται σελ. 411 ο.π. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ

το άρθρο 31 παρ. 1 στοιχ. η' Ν.1591/1986 (επειδή προβλέπει περισσότερες προϋποθέσεις για τη θεμελίωση του αξιοποιίνου) σε συνδυασμό με το άρθρο 24 παρ. 2 Ν.2523/1997, καθώς το τελευταίο άρθρο θεσπίστηκε με σημείο αναφοράς άλλη κύρια ουσιαστική ποινική διάταξη και όχι αυτή του άρθρου 31 παρ. 1 στοιχ. η' Ν.1951/1986».

IV. Η οριοθέτηση της πλάνης στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο

Η αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογουμένου έναντι μεταβολών της ερμηνείας της φορολογικής διοίκησης γίνεται δεκτή τόσο στο διοικητικό²²⁷ όσο και στο Ενωσιακό Δίκαιο²²⁸, συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με το σκοπό που επιδιώκει η τελευταία²²⁹, δηλαδή τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και φορολογουμένου. Διαφορετικά θα δημιουργόταν πιθανόν τεράστια οικονομικά προβλήματα στους φορολογουμένους και έμμεσα θα δημιουργούσε κλίμα αβεβαιότητας, που θα δυσκόλευε τις συναλλαγές αλλά και θα όξυνε ακόμα περισσότερο τις ήδη υπάρχουσες τεταμένες σχέσεις φορολογουμένου και φορολογικής διοίκησης.

Ειδικότερα, το ζήτημα που τίθεται στο φορολογικό δίκαιο είναι, κατά πόσο είναι επιτρεπτό στη διοίκηση να καταλογίζει «αναδρομικά» φόρο σε περίπτωση μεταβολής της ερμηνείας του ισχύοντος νόμου, εάν επί μακρόν χρονικό διάστημα ακολουθούσε διαφορετική ερμηνείας και πρακτική, πως αυτό αντανακλά στο γνωστικό στοιχείο του φορολογουμένου, ποια δικαιώματα θεωρεί ότι έχει, τι πράττει σχετικά με τις φορολογικές του υποχρεώσεις και ποιες από τις πράξεις του θεωρεί ότι δεν έχουν άδικο χαρακτήρα. Τα ερωτήματα αυτά γίνονται πιο έντονα δεδομένου και των αλληπάλληλων και των καταγιγιστικών αλλαγών της φορολογικής εξωποινικής νομοθεσίας που εισρέουν

²²⁷ Βλ. ενδεικτικώς ΣτΕ 2261/84,2657/87,1216/92

²²⁸ Το ΔΕΚ ως γνωστό έχει κρίνει κατ'επανάληψη ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας του δικαίου συγκαταλέγονται μεταξύ των γενικών αρχών του Ενωσιακού Δικαίου, Βλ. συνδυαστικά ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 127 υποσ. 296 και Π.ΚΑΝΕΛΛΟΠΟΥΛΟ «Το Δίκαιο της Ε.Ε.» ΣΕΛ. 263,289-291. Ειδικότερα στο Ενωσιακό Δίκαιο γίνεται δεκτό ότι στο πλαίσιο του κοινου σστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας οι αρμόδιες εθνικές φορολογικές αρχές υποχρεούνται να τηρούν την αρχή της προστασίας της δεδικολογημένης εμπιστοσύνης

²²⁹ Βλ. συνδ. ΔΕΚ Αποφάσεις τση 14/9/2006 υπόθεση 181-183/2004 και παόφαση τση 3-12-98 υπόθεση 381/97

εμμέσως, δια των «λευκών ποινικών διατάξεων» στο ποινικό φορολογικό δίκαιο. Ουσιαστικώς πρέπει να εξεταστεί πώς οι αλλαγές αυτές επενεργούν στην οριοθέτηση της πλάνης στο φορολογικό ποινικό δίκαιο.

Η αντιμετώπιση του ζητήματος της πλάνης, εμπίπτει και στο πεδίο του φορολογικού διοικητικού δικαίου. Στον τομέα των φορολογικών παραβάσεων, μεγάλη θεσμική και πρακτική σημασία αποκτούν οι φορολογικές διοικητικές κυρώσεις. Ενόψει της δυνατότητας συμβιβασμού, που παρέχεται στον φορολογούμενο, και τη συνακόλουθη εξάλειψη του αξιοποίνου, οι φορολογικές παραβάσεις αντιμετωπίζονται με την επιβολή αυστηρών διοικητικών κυρώσεων. Κατά την επιβολή των εν λόγω κυρώσεων, η ελληνική νομολογία δέχεται ότι η προστασία του διοικούμενου ρυθμίζεται από τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου, όπως επί παραδείγματι από την αρχή της αναλογικότητας, από την αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης, την αρχή της νομιμότητας και της μη αναδρομικότητας του φόρου, και όχι από το πλέγμα των συνταγματικά κατοχυρωμένων εγγυήσεων και των λοιπών θεμελιωδών αρχών του ποινικού δικαίου²³⁰. Ακόμη, η αρχή της τυπικότητας των φορολογικών παραβάσεων δικαιολογεί την επιβολή διοικητικών φορολογικών κυρώσεων και χωρίς εξέταση της υπαιτιότητας του διοικουμένου, γεγονός που αντιβαίνει στις αρχές του ποινικού δικαίου. Στις εν λόγω περιπτώσεις, συγχωρείται η επίκληση πλάνης, η οποία οδηγεί στην μη επιβολή κυρώσεως εκ μέρους της διοίκησης. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η υπαιτιότητα, η κατάφαση ή μη δόλου, λαμβάνεται υπόψη κατά την απόφαση για επιβολή ή μη διοικητικής κυρώσεως²³¹.

Όσον αφορά την οριοθέτηση της πλάνης στην ελληνική έννομη τάξη, είναι μείζονος σημασίας να επισημανθούν τα εξής : Η πλάνη ρυθμίζεται στο τρίτο μέρος του δεύτερου κεφαλαίου του Ποινικού μας Κώδικα, στα άρθρα 30 και 31. Στο άρθρο 30 ρυθμίζεται η περίπτωση της πραγματικής πλάνης, ενώ στο άρθρο 31 η περίπτωση της νομικής²³². Ως συγγνωστή πλάνη το Ποινικό Δίκαιο

²³⁰ . Βλ. Θ. ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, Σάκκουλας 2005, σελ. 94 επ.

²³¹ . Βλ. ΣτΕ 1341/1997 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΣτΕ 4047/1996 ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, κλπ.

²³² Σημειωτέον ότι σύμφωνα με τον Μαγκάκη “οι όροι πραγματική και νομική πλάνη δεν είναι κυριολεκτικοί και μπορούν επομένως να οδηγήσουν σε παρανοήσεις, έχουν όμως ιστορική προέλευση και γι’ αυτό χρησιμοποιούνται από τον Ποινικό Κώδικα. Βλ. Γ. Μαγκάκης, Ποινικό Δίκαιο, Διάγραμμα γενικού μέρους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 321 επ. οποίος αποδίδει στον Αριστοτέλη τη σύγχρονη θεωρία για τη διάκριση της πλάνης σε πραγματική και νομική, στο έργο του “Ηθικά Νικομάχεια”. Στο εν λόγω έργο αποδίδει τα είδη της πλάνης με τους όρους “πλάνη καθ’ έκαστον” και “πλάνη καθ’ όλον”.

αναγνωρίζει την πραγματική πλάνη²³³. Η νομική πλάνη δύναται να είναι συγγνωστή έπειτα από μια εξατομικευμένη αξιολόγηση της εκάστοτε υποθέσεως εφόσον κριθεί ότι δεν πρέπει να καταλογιστεί στον δράστη η πράξη υπό την προϋπόθεση ότι καταδεικνύεται επαρκώς πίστεψε λόγω πλάνης ότι είχε το δικαίωμα να τελέσει την πράξη.

Με βάση τη θεωρία²³⁴, πραγματική πλάνη, κατά τη ρητή επιταγή του άρθρου 30 παρ.1 ΠΚ, υφίσταται στην περίπτωση κατά την οποία ο δράστης αγνοεί ότι με την πράξη ή παράλειψή του πραγματώνει την αντικειμενική υπόσταση του οικείου εγκλήματος. Η ύπαρξη πραγματικής πλάνης αποκλείει τον δόλο και την ενσυνείδητη αμέλεια. Ο δράστης τιμωρείται όταν η άγνοια πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης δύναται να αποδοθεί σε αμέλειά του. Εν προκειμένω, θα πρέπει να πρόκειται για άνευ συνειδήσεως αμέλεια. Για την απόδοση ποινής στον δράστη, ο Ποινικός Κώδικας θέτει, ως απαραίτητη προϋπόθεση το τελεσθέν έγκλημα να τιμωρείται και όταν τελείται από αμέλεια.

Επισημαίνεται ότι στα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης συμπεριλαμβάνονται τόσο τα πραγματικά περιστατικά όσο και άλλα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης, τα οποία συνιστούν νομικές ή αξιολογικές έννοιες. Σημειωτέον ότι στον όρο “αξιολογικές” υπάγονται έννοιες οι οποίες δεν γίνονται αμέσως αντιληπτές με τις αισθήσεις. Προαπαιτείται, ως επί τω πλείστω, μια διανοητική κατεργασία, η οποία συντελείται βάσει αξιολογικών κριτηρίων²³⁵. Τα εν λόγω αξιολογικά κριτήρια δύναται να είναι είτε νομικά είτε μετανομικά. Με τη χρήση ιδίως μετανομικών αξιολογικών εννοιών μπορούν να

233. Κ. Βουγιούκας, *Το ποινικόν δίκαιον των ειδικών ποινικών νόμων, τόμος Δ', Οικονομικόν Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος, Ε' έκδοση, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 1986, σελ. 83 επ.*

234. Βλ. σχετ. Ν. ΧΩΡΑΦΑΣ, , τόμος Α', 9η έκδοση, Αθήνα 1978, σελ.293 επ., Γ. Μαγκάκης, *Ποινικό Δίκαιο, Διάγραμμα γενικού μέρους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 321 επ.*, Κ. ΒΟΥΓΙΟΥΚΑΣ, *Το ποινικόν δίκαιον των ειδικών ποινικών νόμων, τόμος Δ', Οικονομικόν Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος, Ε' έκδοση, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 1986, σελ. 83 επ.*, Ν. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ, *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2000, σελ. 285 επ.*, Ι. ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ, *Ποινικό Δίκαιο, στ' έκδοση αναθεωρημένη, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 2001, σελ. 186 επ.*, Α. Κοτσαλής, *ΣυστΕρΠοινΚ, 2005, άρθρο 30*, Α. Κοτσαλής, *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2006, σελ. 553 επ.*, Κ. Βαθιώτης, *Στοιχεία Ποινικού Δικαίου, Γενικό μέρος, Νομική Βιβλιοθήκη 2007, σελ. 193 επ.*

²³⁵. Βλ. Engisch, *Εισαγωγή στη νομική σκέψη, γ' έκδοση (επιμέλεια Δ. Σπινέλλη), 1999, σελ. 135 επ.*, Κ. Σταμάτης, *Η θεμελίωση των νομικών κρίσεων, η' έκδοση βελτιωμένη, Σάκκουλας 2009, σελ. 302 επ.*

δημιουργηθούν ενίοτε, ιδιόρρυθμοι ποινικοί νόμοι εν λευκώ, οι οποίοι συμπληρώνονται από κοινωνικοηθικούς κανόνες, και όχι από νομικούς²³⁶.

Περαιτέρω, κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 30 παρ.2, πραγματική πλάνη υφίσταται και στην περίπτωση κατά την οποία ο δράστης αγνοεί περιστατικά και στοιχεία αυξητικά της βαρύτητας του εγκλήματος²³⁷. Στην πλάνη αυτής της μορφής, παρουσιάζεται η ιδιορρυθμία ότι ο δράστης συλλαμβάνει ορθά ένα μέρος μόνο της πραγματικότητας, που προσβάλλει ενώ πλανάται ως προς το υπόλοιπο τμήμα της.

Έννοια παραπλήσια με την έννοια της πραγματικής πλάνης συνιστά η πλάνη για την συνδρομή των πραγματικών προϋποθέσεων λόγου που αποκλείει το άδικο²³⁸ της εκάστοτε συμπεριφοράς. Η εν λόγω πλάνη περί το άδικο, συνιστά ένα ενδιάμεσο φαινόμενο μεταξύ πραγματικής και νομικής πλάνης. Εν προκειμένω, και δεδομένου ότι ο δράστης δεν έχει ακριβή εικόνα της πραγματικότητας και αγνοεί τι ακριβώς διαπράττει, είναι ίσως ορθότερο να επιλέγεται να εφαρμοστεί ανάλογα η διάταξη για την πραγματική πλάνη, που ρυθμίζεται στο άρθρο 30 παρ.1 ΠΚ²³⁹. Αντίθετα, η πλάνη του δράστη σε σχέση με τις νομικές προϋποθέσεις ενός λόγου άρσης του αδικού είναι ανάλογης μορφής νομικής πλάνης, η οποία θα παρουσιαστεί παρακάτω. Στην πλάνη αυτής της μορφής ο δράστης συλλαμβάνει ορθά την πραγματικότητα, όπως ακριβώς έχει διαμορφωθεί, μόνο που την αξιολογεί εσφαλμένα κατά τρόπο δηλαδή αντίθετο από εκείνον, με τον οποίο την αξιολογεί το δίκαιο.

²³⁶ . Κατά τον Ανδρουλάκη, οι εν λόγω νόμοι έχουν προβληματικό κύρος, διότι αρκετοί ηθικοκοινωνικοί κανόνες δεν έχουν σαφήνεια, είναι αόριστοι και είναι “προσωρινής ισχύος”. Βλ. Ν. Ανδρουλάκης, *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2000, σελ. 136*. Βεβαίως στο φορολογικό Ποινικό Δίκαιο δεν συμβαίνει αυτό καθότι η νοηματοδότηση των ποινικών κυρώσεων γίνεται από το ποιοτικά ιδιάζον διοικητικό άδικο που περιέχεται σε πρωταρχικούς κανόνες δικαίου, όπως ήδη έχει καταδειχτεί από την έως τώρα παρουσίαση.

²³⁷ . Και στην υπό εξέταση περίπτωση, η ύπαρξη πραγματικής πλάνης αποκλείει τον δόλο και την ενσυνείδητη αμέλεια. Στα εκ του αποτελέσματος διακρινόμενα εγκλήματα, αρκεί, βεβαίως, η αμέλεια για την βαρύτερη πράξη.

²³⁸ . Ως προς την διασφήνιση της εν λόγω πλάνης, βλ. Ν. Χωραφάς, *Ποινικόν Δίκαιον, τόμος Α', 9η έκδοση, Αθήνα 1978, σελ.293 επ., Γ. Μαγκάκης, Ποινικό Δίκαιο, Διάγραμμα γενικού μέρους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 321 επ., Κ. Βουγιούκας, Το ποινικόν δίκαιον των ειδικών ποινικών νόμων, τόμος Δ', Οικονομικόν Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος, Ε' έκδοση, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 1986, σελ. 83 επ., Ν. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2000, σελ. 285 επ., Ι. Μανωλεδάκης, Ποινικό Δίκαιο, στ' έκδοση αναθεωρημένη, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 2001, σελ. 186 επ., Α. Κοτσαλής, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2006, σελ. 553 επ., Κ. Βαθιώτης, Στοιχεία Ποινικού Δικαίου, Γενικό μέρος, Νομική Βιβλιοθήκη 2007, σελ. 193 επ*

²³⁹ Είναι πλάνη που αφορά πραγματικά περιστατικά και όχι πλάνη που αφορά κανόνα δικαίου. Π.χ. ο Α

Η επίκληση πραγματικής πλάνης εκ μέρους του κατηγορουμένου, κατά τη διάρκεια της ποινικής διαδικασίας, καθίσταται εφικτή με τη μορφή του αυτοτελούς ισχυρισμού. Ως αυτοτελείς ισχυρισμοί θεωρούνται όσοι τείνουν στην άρση του άδικου χαρακτήρα της πράξεως, της ικανότητας προς καταλογισμό, στη μείωση της ικανότητας αυτής, στην εξάλειψη του αξιόποινου ή στη μείωση της ποινής. Ο αυτοτελής ισχυρισμός, ως νομικός ισχυρισμός, περιέχει την κρίση αυτού που τον προτείνει για τη νομική σημασία του πραγματικού περιστατικού που προτείνεται, αναφορικά με την επίδρασή του στο άδικο, στον καταλογισμό, στο αξιόποινο και στον αντικειμενικό αιτιώδη σύνδεσμο²⁴⁰. Οι αυτοτελείς ισχυρισμοί θα πρέπει: α) να προβάλλονται με τρόπο σαφή και ορισμένο, ώστε να μπορούν να εκτιμηθούν από το δικαστήριο, δηλαδή με την επίκληση των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για τη θεμελίωσή τους, χωρίς να αρκεί μόνο η επίκληση της νομικής διάταξης που τους προβλέπει ή του χαρακτηρισμού με τον οποίο είναι γνωστός στη νομική ορολογία και β) να αποδεικνύεται η πρότασή τους και η περαιτέρω προφορική ανάπτυξή τους από τα οικεία πρακτικά.

Η νομολογία του Άρειου Πάγου συμπλέει με την ως άνω αναφερόμενη θεώρηση της θεωρίας ως προς την επίκληση πραγματικής πλάνης, κατά τη διάρκεια της ποινικής διαδικασίας. Κατά τη νομολογία, ο κατηγορούμενος επικαλείται την ύπαρξη πραγματικής πλάνης με τους αυτοτελείς ισχυρισμούς του.

Εν συνεχεία, αξίζει να επισημανθεί ότι στη νομολογία του Άρειου Πάγου επικρατεί η άποψη ότι το δικαστήριο που δικάζει κατ' ουσία την υπόθεση, έχει υποχρέωση να απαντά στους αυτοτελείς ισχυρισμούς του κατηγορουμένου ή του συνηγόρου του. Τονίζεται ότι ιδρύεται λόγος αναίρεσης αν το δικαστήριο δεν περιλάβει ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία για τον προβληθέντα ισχυρισμό ή πολύ περισσότερο δεν ασχοληθεί καθόλου με αυτόν.

²⁴⁰ . Βλ. Α. Καρράς, *Αυτοτελείς ισχυρισμοί και αναιρετικός έλεγχος*, ΠοινΧρ. ΜΓ', σελ. 1074, Κ. Σταμάτης, *Η έννοια και η λειτουργία των αυτοτελών ισχυρισμών στην ποινική δίκη. Συμπεράσματα εφαρμογής 25 χρόνων*, σε Μνήμη Ν. Χωραφά- Η. Γάφου- Κ. Γαρδίκου, τ. Β', σελ. 92 επ., Ι. Γιαννίδης, *Το βάρος αποδείξεως στην ποινική δίκη*, ΠοινΧρ ΛΣΤ', 137 επ., Μ. Καιάφα-Γκμπάντι, *Αυτοτελείς ισχυρισμοί στην ποινική δίκη. Η δυναμική ενός νομολογιακού θεσμού*, Υπερ. 1992, σελ. 205, Ν. Ανδρουλάκης, *ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΗΣ*, Γ' ΕΚΔΟΣΗ, Σάκκουλας, Αθήνα 2007, σελ. 193 επ.

Σύμφωνα με την νομολογία του Αρείου Πάγου η οποία έχει χαρακτηριστικά πάγιας νομολογίας: “ η επιβαλλόμενη από τα άρθρα 93 παρ. 3 του Συντάγματος και 139 του ΚΠΔ αιτιολογία πρέπει να υπάρχει, όχι μόνο ως προς τα περιστατικά που απαρτίζουν την κατηγορία, αλλά να επεκτείνεται και στους αυτοτελείς ισχυρισμούς του κατηγορουμένου. Ως αυτοτελείς ισχυρισμοί θεωρούνται όσοι τείνουν στην άρση του άδικου χαρακτήρα της πράξεως, της ικανότητας προς καταλογισμό, τη μείωση της ικανότητας αυτής, την εξάλειψη του αξιόποινου ή τη μείωση της ποινής. Πρέπει όμως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός να είναι ορισμένος, δηλαδή, κατά περίπτωση, να αναφέρονται κατά τρόπο αναλυτικό τα πραγματικά περιστατικά που απαιτούνται κατά νόμο για τη συγκρότηση της νομικής έννοιας του συγκεκριμένου ισχυρισμού, έτσι, ώστε να παρέχεται η δυνατότητα αξιολογήσεως και σε περίπτωση αποδοχής να οδηγούν στο ειδικότερο ευνοϊκό για τον κατηγορούμενο συμπέρασμα. Διαφορετικά δεν υπάρχει υποχρέωση του δικαστηρίου της ουσίας να απαντήσει στους αόριστους αυτούς ισχυρισμούς, με ειδική και εμπειριστατομένη αιτιολογία.”²⁴¹

Η διάταξη του άρθρου 31 παρ.1 ρυθμίζει την περίπτωση της πλάνης ως προς το αξιόποινο και είναι ποινικώς αδιάφορη.

Σύμφωνα με τη θεωρία²⁴², νομική πλάνη, δύναται να είναι συγγνωστή κατά τη ρητή επιταγή του άρθρου 31 παρ.2 ΠΚ, στην περίπτωση κατά την οποία ο δράστης γνωρίζει μεν το τι ακριβώς διαπράττει, αλλά αγνοεί ότι η εν λόγω πράξη δεν εμπίπτει στη σφαίρα των δικαιωμάτων του. Στην περίπτωση της (νομικής) πλάνης περί το άδικο και όχι του αξιόποινου, η οποία κατονομάζεται και πλάνη ως προς το άδικο ή αλλιώς πλάνη περί τον άδικο χαρακτήρα, ο δράστης, κατά την τέλεση της πράξης δεν έχει συνείδηση του αδικού. Εν προκειμένω, ο δράστης δεν πλανάται ως προς τα στοιχεία που αφορούν την

²⁴¹ . Βλ. ΑΠ 1/ 2010, ΑΠ 2/ 2010, ΑΠ 3/ 2010, ΑΠ 5/ 2010, ΑΠ 9/ 2010, ΑΠ 28/ 2010, ΑΠ 29/ 2010, ΑΠ 42/ 2010, ΑΠ 49/ 2010, ΑΠ 54/ 2010, ΑΠ 55/ 2010, ΑΠ 66/ 2010, ΑΠ 78/ 2010, ΑΠ 81/ 2010, ΑΠ 82/ 2010, ΑΠ 83/ 2010, ΑΠ 86/ 2010, ΑΠ 92/ 2010, ΑΠ 102/ 2010, ΑΠ 104/ 2010, ΑΠ 110/ 2010, ΑΠ 114/ 2010, ΑΠ 118/ 2010, ΑΠ 120/ 2010, ΑΠ 128/ 2010, ΑΠ 130/ 2010, ΑΠ 135/ 2010, ΑΠ 138/ 2010, ΑΠ 140/ 2010, ΑΠ 143/ 2010 κλπ., contra ΑΠ 667/ 2010 (ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ).

²⁴² . Βλ. Ν. Χωραφάς, Ποινικόν Δίκαιον, τόμος Α', 9η έκδοση, Αθήνα 1978, σελ.293 επ., Γ. Μαγκάκης, Ποινικό Δίκαιο, Διάγραμμα γενικού μέρους, εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1984, σελ. 322 επ., Κ. Βουγιούκας, Το ποινικόν δίκαιον των ειδικών ποινικών νόμων, τόμος Δ', Οικονομικόν Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος, Ε' έκδοση, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 1986, σελ. 83 επ., Ν. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2000, σελ. 491 επ., Ι. Μανωλεδάκης, Ποινικό Δίκαιο, στ' έκδοση αναθεωρημένη, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 2001, σελ. 590 επ., Α. Κοτσαλής, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2006, σελ. 553 επ., Κ. Βαθιώτης, Στοιχεία Ποινικού Δικαίου, Γενικό μέρος, Νομική Βιβλιοθήκη 2007, σελ. 295 επ., Αλ. Κωστάρας, Έννοιες και θεσμοί του ποινικού δικαίου, Σάκκουλας 2001, σελ. 497 επ.

αντικειμενική υπόσταση, αλλά ως προς το συνολικό χαρακτήρα της πράξης του ως άδικης. Η (νομική) πλάνη περί το άδικο αποκλείει τον καταλογισμό, είναι δηλαδή συγγνωστή άρα και αναπόφευκτη όταν ο δράστης γνώριζε όσα όφειλε να γνωρίζει ως μέσος κοινωνός και μπορούσε να γνωρίζει με βάση τις προσωπικές του δυνατότητες και ικανότητες.

Η πλάνη περί το άδικο δύναται να εμφανισθεί είτε ως θετική είτε ως αρνητική πλάνη²⁴³. Θετική πλάνη υπάρχει στην περίπτωση κατά την οποία, ενώ ο δράστης επιδεικνύει κάθε σχετική επιμέλεια, εν τούτοις δεν γνωρίζει ότι η πράξη του είναι άδικη, και επομένως πιστεύει ότι δικαιούται να την τελέσει. Η εν λόγω μορφή πλάνης εμφανίζεται συνήθως στο πεδίο των ειδικών ποινικών νόμων. Τούτο διότι όσο πιο εξειδικευμένος είναι ένας ποινικός νόμος, όσο πιο εξειδικευμένη είναι η απαγόρευση που ρυθμίζει, η οποία απευθύνεται συνήθως σε ένα συγκεκριμένο συναλλακτικό κύκλο, τόσο πιο συχνά υπέχει θέση κατάφασης η πλάνη περί το άδικο. Αντιθέτως, κατάφαση πλάνης περί το άδικο σε περίπτωση απαγορευτικού ή επιτακτικού κανόνα που εντάσσεται στον επονομαζόμενο σκληρό πυρήνα του Ποινικού Δικαίου, δεν πρέπει να θεωρείται νοητή. Αρνητική πλάνη καταφάσκειται στην περίπτωση κατά την οποία ο δράστης δεν επέδειξε επιμέλεια ούτως ώστε να ενημερωθεί για το αν η πράξη του είναι άδικη ή όχι. Με την συμπεριφορά του θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι επιδεικνύει απερισκεψία ή ακόμη και αδιαφορία ως προς το θετό δίκαιο. Η κρατούσα στη θεωρία άποψη είναι ότι η αρνητική πλάνη δεν θίγει τον καταλογισμό σε ενοχή και αυτό γιατί κατά τη ρητή επιταγή του άρθρου 31 παρ.2 ΠΚ, η νομική πλάνη αποκλείει τον καταλογισμό μόνο όταν είναι συγγνωστή-συγχωρητή. Βεβαίως ζήτημα συγγνωστού θα μπορούσε να ειπωθεί ότι υπάρχει εξίσου τόσο σε εκείνον που αφού ασχολήθηκε θετικά με το σύννομο ή το παράνομο της πράξης του, κατέληξε ότι πράττει νομίμως, όσο και σε εκείνον που δεν ασχολήθηκε διότι δεν είχε αφορμή να ασχοληθεί²⁴⁴.

Σε αντίθεση με τις προαναφερθείσες πλάνες, που τις αναγνωρίζει και τις λαμβάνει υπόψιν του το Δίκαιο, υπάρχουν και ορισμένες εκτός από αυτές που αναφέρθηκαν και νομικώς αδιάφορες πλάνες. Τέτοιου είδους πλάνες είναι λ.χ. η πλάνη περί το πρόσωπο, περί το αντικείμενο και της περί την υπαγωγή.

²⁴³ . Στην ως άνω αναφερόμενη διάκριση, προβαίνουν αρκετοί θεωρητικοί. Βλ. ενδεικτικώς, Ν. Χωραφάς, *Ποινικόν Δίκαιον, τόμος Α', 9η έκδοση, Αθήνα 1978, σελ.293 επ, Ν. Ανδρουλάκης, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, Σάκκουλας, Αθήνα 2000, σελ. 491 επ. κλπ.*

²⁴⁴ Βλ. ο.π. Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ σελ. 635

Ως προς τη δικονομική αντιμετώπιση²⁴⁵ της (νομικής) πλάνης περί το άδικο, ισχύουν όσα έχουν ήδη αναφερθεί και για την πραγματική πλάνη.

Αναφορικά με το φορολογικό ποινικό δίκαιο²⁴⁶, εξαιτίας της ρευστότητας και της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας, δηλαδή των πρωταρχικών κανόνων δικαίου ως βάση της ποινικής τυποποίησης, η πλάνη περί τον άδικο χαρακτήρα της πράξης, είτε ενταχθεί στις διατάξεις περί πραγματικής πλάνης είτε στις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.2 περί συγγνωστής (νομικής) πλάνης του αδίκου (και όχι του αξιοποίνου) μπορεί υπό προϋποθέσεις να εξασφαλιστεί λόγος άρσης του καταλογισμού και συνεπώς να επιφέρει το ατιμώρητο για τον κατηγορούμενο.

Πρέπει πάντως να επισημανθεί ότι δεν θα πρέπει να θεωρηθεί, δεδομένο ότι η πλάνη περί το άδικο μπορεί εύκολα να ενταχθεί²⁴⁷ στην έννοια της πραγματικής πλάνης ώστε να θεμελιωθεί πραγματικά πλάνη περί το άδικο, στο πεδίο του Οικονομικού Ποινικού Δικαίου καθότι οι νομοτεχνικά συνήθεις ποινικοί νόμοι «εν λευκώ» δεν περιέχουν απλώς τεχνικές και αξιολογικές έννοιες, που για την κατανόησή τους αρκεί η αναδρομή σε κοινωνικά εδραιωμένους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου, αλλά νοηματοδοτούνται, όπως ήδη διαφάνηκε στις προηγούμενες ενότητες της παρούσης εργασίας, από το ποιοτικά ιδιάζον διοικητικό άδικο που περιέχεται σε πρωταρχικούς κανόνες δικαίου.

Δια ταύτα είναι πιθανόν ένας φοροφυγάς να αγνοεί την δικαιική απαξία της συμπεριφοράς του, *in concreto*, όμως θα αξιολογηθεί από τον εφαρμοστή του ποινικού δικαίου, τότε είναι συγγνωστή η άγνοια αυτή και τότε αξιώνουμε γνώση του δικαίου από τον εκάστοτε φερόμενο δράστη.

Έτσι, ένας φορολογούμενος ο οποίος αν και γνωρίζει ότι δεν συμπεριλαμβάνει στη φορολογική του δήλωση συγκεκριμένο ποσό που εισέπραξε, εν τούτοις αγνοεί πως η συμπεριφορά του πληροί την ειδική υπόσταση του εγκλήματος της υποβολής ανακριβούς δηλώσεως, επειδή λ.χ. θεωρεί εσφαλμένα ότι το ποσό αυτό είτε δεν συνιστά εισόδημα με την τεχνική

²⁴⁵ Η νομολογία του Άρειου Πάγου αντιμετωπίζει την ύπαρξη νομικής πλάνης τουτοιοτρόπως με την πραγματική πλάνη. Βλ. ενδ. Α.Π. 28/201,369/2010,σε Ποινική Δικ. 2010, σελ.967 επ. και σελ.1275 αντίστοιχα.

²⁴⁶ Βλ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ, σελ. 35-37 και υποσημείωση 49 κ 50.

²⁴⁷ Εξαρτάται τόσο από την επίκληση του αυτοτελούς ισχυρισμού, ο οποίος λογικά και αναμενόμενα θα αναφέρεται τόσο στο άρθρο 30 όσο και στο άρθρο 31 παρ. 2 Π.Κ. όσο και από τον δικανικό συλλογισμό.

έννοια του όρου, είτε εξαιρείται του φόρου ή ότι υπάγεται στο επόμενο οικονομικό έτος, τότε θα μείνει ατιμώρητος αν κριθεί συγγνωστό το ως άνω σφάλμα του. Στη συνέχεια δια παραδειγμάτων από την νομολογία μπορεί να γίνει περισσότερο κατανοητή η οριοθέτηση της πλάνης στο Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο. Συγκεκριμένα, θα αναφερθούν αποφάσεις του Α.Π. που αφορούν τα άρθρα 17,18,19 του Ν.2523/1997.

Στην αντικειμενική υπόσταση όπως ήδη παρουσιάστηκε, του αδικήματος του άρθρου 17, εμπεριέχονται διάφοροι τεχνικοί όροι, διάφορες τεχνικές έννοιες, όπως επί παραδείγματι ο όρος «φόρος εισοδήματος». Τη σωστή ερμηνεία της εν λόγω έννοιας, κατά τη ρητή επιταγή του άρθρου 17 παρ. 3 Ν.2523/1997, πρέπει να την αναζητήσουμε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Εν προκειμένω, ο όρος «φόρος εισοδήματος» νοηματοδοτείται από έννοιες, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στο Ν. 2523/1997, αλλά στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στις ρυθμίσεις των άρθρων του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 3842/2010. Η εν λόγω προσφυγή στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κρίνεται υποχρεωτική για τη σωστή ερμηνεία της εν λόγω έννοιας, δεδομένου ότι το άρθρο 17 του Ν. 2523/1997 συνιστά λευκό ποινικό νόμο²⁴⁸ εν ευρεία έννοια. Στην ίδια θεώρηση οδηγεί και η ύπαρξη και άλλων εννοιών όπως παραδείγματος χάρη ο όρος «δήλωση», που ερμηνεύονται τουτοιοτρόπως.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί ότι η ύπαρξη εννοιών, οι οποίες νοηματοδοτούνται εκτός του Ν. 2523/1997, δύναται να οδηγήσει στην επίκληση νομικής πλάνης περί το άδικο εκ μέρους του δράστη. Και αυτό μπορεί να συμβεί διότι ο δράστης δύναται να προβεί σε εσφαλμένη ερμηνεία όρου της αντικειμενικής υπόστασης, δεδομένου ότι για την ορθή ερμηνεία καλείται να προστρέξει σε άλλα νομοθετήματα, τα οποία, επίσης, δύναται να χρήζουν ερμηνείας. Τέτοιου είδους δυσχέρεια δύναται να ανακύψει, μεταξύ άλλων, κατά την ερμηνεία του άρθρου 32 παρ.1 ΚΦΕ²⁴⁹, στο οποίο ρητώς παραπέμπει η

²⁴⁸ . Βλ. Παπακυριάκου, *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Σάκκουλας 2005*, σελ 287 επ. Κατά τον Παπακυριάκου συνιστά λευκό ποινικό νόμο, εν ευρεία έννοια, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι χαλοί ποινικοί νόμοι.

²⁴⁹ . Στο άρθρο 32 παρ.1 ΚΦΕ, αναφέρονται τα εξής: “Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία, ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ΚΒΣ, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.....”.

διάταξη του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997. Εν προκειμένω, ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αποδεικνύει ένα πλασματικό μέγεθος εισοδημάτων ή κερδών, στο οποίο αντιστοιχεί ένα υποθετικό ποσό φόρων²⁵⁰. Η κατάφαση ή μη νομικής πλάνης αξιολογείται in concreto σε κάθε περίπτωση, λαμβανομένων υπόψη των προσωπικών ικανοτήτων και δυνατοτήτων έκαστου δράστη.

Το όλο ζήτημα απασχόλησε τον Άρειο Πάγο, ο οποίος απεφάνθη επί του θέματος εκδίδοντας την ΑΠ 1231/2010²⁵¹. Σύμφωνα με τα όσα δέχθηκε το δικαστήριο της ουσίας: *“Ο κατηγορούμενος υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ..., στις 18-5-1999, δήλωση έναρξης εργασιών για ατομική του επιχείρηση, με έδρα τη .. και με αντικείμενο εργασιών την εμπορία ετοιμών ενδυμάτων. Η δήλωση αυτή έγινε προσωπικά από τον ίδιο τον κατηγορούμενο με σκοπό τη θεώρηση βιβλίων και στοιχείων και τη, βάσει αυτών, παράνομη είσπραξη της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α), μέσω εικονικών ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Στη μεθόδευση αυτή είχε συνεργάτες τους Α και Β, γνώστες της λογιστικής, οι οποίοι λειτουργούσαν κατ' εντολή του την επιχείρηση στο όνομα του και του κατέβαλαν κάθε μήνα 200.000 - 300.000 δρχ. "έναντι των κερδών της". Με την 74/26.6.2003 εντολή του προϊσταμένου του ΠΕΚ Θεσσαλονίκης, υπάλληλοι της υπηρεσίας αυτής διενήργησαν φορολογικό έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος στην ως άνω επιχείρηση του κατηγορουμένου. Από τον έλεγχο αυτό, για τον οποίο συντάχθηκε από τους υπαλλήλους που τον πραγματοποίησαν η από 6.1.2004 έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος ο κατηγορούμενος υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος κατά τα οικονομικά έτη 2000 και 2001, που αφορούσαν εισοδήματα των διαχειριστικών περιόδων από 18.5.1999 έως 31.12.1999 και από 1.1.2000 έως 31.12.2000 αντίστοιχα, αποκρύπτοντας τα καθαρά εισοδήματα που είχε από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος. Ειδικότερα, σε μη εξακριβωθείσα ημερομηνία του μηνός Μαρτίου του έτους 2000, υπέβαλε προς τη Δ.Ο.Υ. ..., για τη διαχειριστική περίοδο από 18-5-1999 έως και 31-12-1999 τη με αριθμό ... δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία ήταν ανακριβής, καθώς δήλωσε ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 2.270.594 δραχμών, ενώ το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα του ανερχόταν στο ποσό των 96.834.072 δραχμών, όπως αυτό από τον έλεγχο*

²⁵⁰ . Βλ. Παπακυριάκου, *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο*, Σάκκουλας 2005, σελ 294 επ., Γ. Δημήτρηνας, *Εγκλήματα Φοροδιαφυγής*, Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.41 επ.

²⁵¹ . Βλ. ΑΠ 1231/2010, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ.

προσδιορίσθηκε εξωλογιστικά, αφού δεν προσκόμισε βιβλία και στοιχεία. Αποτέλεσμα της ανακριβούς ανωτέρω δήλωσης ήταν να υπολογισθεί ο φόρος σε μηδενικό ποσό, ενώ ο φόρος που αναλογεί στα στοιχεία που έπρεπε να περιληφθούν στη δήλωση ανέρχεται στο ποσό των 40.870.353 δρχ. ή 119.942,34 ευρώ, όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε αρμοδίως και για τον οποίο εκδόθηκε το με αριθ. 42/2004 φύλλο ελέγχου του Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης. Επίσης στις 1-3-2001, υπέβαλε προς τη Δ.Ο.Υ. ..., για τη διαχειριστική περίοδο από 1-1-2000 έως και 31-12-2000, τη με αριθμό ... δήλωση φορολογίας εισοδήματος, η οποία ακολούθως διαβιβάσθηκε υπηρεσιακά στην Α' Δ.Ο.Υ. ... λόγω μεσολαβήσασας αλλαγής διευθύνσεως. Και αυτή η δήλωση ήταν ανακριβής, καθώς δήλωσε ως φορολογητέο εισόδημα το ποσό των 3.367.639 δραχμών, ενώ το ετήσιο φορολογητέο εισόδημα του ανερχόταν στο ποσό των 175.707.229 δραχμών, όπως αυτό κατόπιν ελέγχου προσδιορίσθηκε εξωλογιστικά, για τον ίδιο ως άνω λόγο. Αποτέλεσμα της ανωτέρω ανακριβούς δήλωσης ήταν να υπολογισθεί μηδενικός φόρος, ενώ ο φόρος που αναλογεί στα στοιχεία που έπρεπε να περιληφθούν στη δήλωση ανέρχεται στο ποσό των 76.197.877 δρχ. ή 223.618,12 ευρώ, όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε αρμοδίως και για τον οποίο εκδόθηκε το με αριθ. 34/2004 φύλλο ελέγχου του Π.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης. Τα ανωτέρω εισοδήματα προσδιορίσθηκαν εξωλογιστικά, διότι ο κατηγορούμενος καίτοι προσκλήθηκε νόμιμα με το 4582/7.7.2003 σημείωμα-πρόσκληση του προϊσταμένου του ως άνω ΠΕΚ, που επιδόθηκε στις 15.7.2003 στα χέρια του, δεν προσκόμισε τα βιβλία, στοιχεία και λοιπά παραστατικά φορολογικά στοιχεία της επιχείρησής του, μέσα στην προθεσμία των πέντε ημερών που του τάχθηκε αλλά ούτε και μετά την προθεσμία αυτή, ώστε με βάση αυτά να διενεργηθεί ο έλεγχος.”

Στην υπό εξέταση υπόθεση ο Άρειος Πάγος απέρριψε τον αυτοτελή ισχυρισμό του κατηγορουμένου, ότι δεν προέβη σε ορθό υπολογισμό των εισοδημάτων του λόγω μη γνώσεως της λογιστικής. Εν προκειμένω η πλάνη του κρίθηκε μη συγγνωστή, δεδομένου ότι οι συνεργάτες του, οι οποίοι ενεργούσαν κατ' εντολή και για λογαριασμό του, ήταν γνώστες της λογιστικής. Περαιτέρω, εδέχθη, ως ακριβή, τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του.

Εν συνεχεία, χρήζει να επισημανθεί ότι κάποιες κατηγορίες επαγγελματιών, πέραν των διατάξεων του Ν. 2523/1997, υπάγονται και σε ειδικότερα νομοθετήματα. Επί παραδείγματι, οι δικαστικοί λειτουργοί,

υπάγονται στις ρυθμίσεις του Ν. 3213/2003. Εν προκειμένω, η μη υποβολή ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης ρυθμίζεται από το άρθρο 6²⁵² του Ν. 3213/2003, όπως τροποποιήθηκε από τους νόμους Ν. 3849/2010 και Ν. 3932/2011. Ως προς τον νομοτυπικό χαρακτήρα του εν λόγω εγκλήματος, θεωρώ ότι ισχύουν όσα έχουν ήδη αναπτυχθεί και για το άρθρο 17 του Ν. 2523/1997.

Σημειωτέον ότι και στο εν λόγω άρθρο παρουσιάζονται όροι που νοσηματοδοτούνται είτε σε άλλα σημεία του εν λόγω νομοθετήματος είτε εκτός αυτού. Ο όρος «δήλωση», καθιστά εφικτή την επίκληση νομικής πλάνης εκ μέρους του δράστη του εν λόγω εγκλήματος. Η αξιολόγηση του προβληθέντος αυτοτελούς ισχυρισμού, κρίνεται και στην υπό εξέταση περίπτωση *in concreto*.

Στην ΑΠ 143/2009²⁵³, ο Άρειος Πάγος απεφάνθη ως εξής: *“..Τέτοιος αυτοτελής ισχυρισμός είναι και εκείνος περί συγγνωστής νομικής πλάνης, που προβλέπεται από το άρθρο 31 παρ. 2 ΠΚ, κατά το οποίο η πράξη δεν καταλογίζεται στον δράστη αν αυτός πίστεψε λόγω πλάνης, ότι είχε το δικαίωμα να τελέσει την πράξη και η πλάνη του αυτή είναι συγγνωστή, πράγμα το οποίο συμβαίνει, όταν την πλάνη του αυτή, τον άδικο δηλαδή χαρακτήρα της πράξεώς του, δεν μπορούσε να διαγνώσει, έστω και αν κατέβαλε την προσήκουσα επιμέλεια και προσοχή, ενόψει των πνευματικών και επαγγελματικών δυνατοτήτων του..... Η άγνοια της πρόβλεψης αυτής και πολύ περισσότερο η κατάφαση συγγνωστής, κατά τα άνω, πλάνης εκ μέρους της κατηγορουμένης, δεν μπορούν να αποτελέσουν ικανή για την κατάλυση της κατηγορίας παραδοχή. Και τούτο διότι το πνευματικό και μορφωτικό επίπεδο της τελευταίας και ιδιαίτερα οι νομικές της γνώσεις, αλλά και η αδιαμφισβήτητη, λόγω της πολυετούς υπηρεσίας στο δικαστικό σώμα, εμπειρία της, αναιρούν την εύαλωτη κατά τούτο υπερασπιστική επιχειρηματολογία*

²⁵² . Το άρθρο 6 Ν.3213/2003, όπως τροποποιήθηκε από τον Ν.3849/2010 και τον Ν. 3932/2011 έχει ως εξής: *“1. Υπόχρεος σε δήλωση που παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή ή ελλιπή δήλωση τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών και με χρηματική ποινή από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ. 2. Ο υπαίτιος των παραπάνω πράξεων τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών και με χρηματική ποινή από είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ έως ένα εκατομμύριο (1.000.000) ευρώ, αν η συνολική αξία της αποκρυσταλλωμένης περιουσίας του ιδίου και των λοιπών προσώπων για τα οποία αυτός οφείλει να υποβάλει δήλωση υπερβαίνει συνολικά το ποσό των τριακοσίων (300.000) χιλιάδων ευρώ, ανεξαρτήτως αν η απόκρυψη επιχειρείται με τη μη υποβολή δήλωσης ή την υποβολή ελλιπούς ή ανακριβούς δήλωσης. 3. Αν οι πράξεις της παραγράφου 1 τελέστηκαν από αμέλεια, επιβάλλεται χρηματική ποινή από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ. Όμως το δικαστικό συμβούλιο ή το δικαστήριο, εκτιμώντας ελεύθερα όλες τις περιστάσεις, μπορεί να κρίνει τις πράξεις αυτές ατιμώρητες.”*

²⁵³. Βλ. ΑΠ 143/2009, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ. Βλ. ομοίως ΑΠ 330/2007, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΕφΔωδ. 107/2005, ΠοινΛογ. 2005, σελ. 1043.

της. Ο λόγος δε που αποτέλεσε αφορμή διενέργειας του συγκεκριμένου ελέγχου δεν συνδέεται με την ποινική αιτίαση που της αποδίδεται, ούτε και οδηγεί σε διαφοροποίηση ή απίσχνασή της.”.

Εν προκειμένω, θεωρώ ότι η απόφαση του Άρειου Πάγου είναι ορθή. Όπως έχει ήδη επισημανθεί, η κατάφαση ή μη νομικής πλάνης κρίνεται in concreto και ανάλογα με τις δυνατότητες και τις ικανότητες έκαστου δράστη αποδεικνύεται η επιμέλεια και η συμμόρφωσή του προς το δίκαιο. Στην υπό εξέταση περίπτωση, το γεγονός ότι η κατηγορούμενη ανήκει στο δικαστικό σώμα, καθιστά αδύνατη την κατάφαση συγγνωστής πλάνης, δεδομένης της καθημερινής επαφής της με τη νομοθεσία και τη νομολογία. Επομένως, αξιολογώντας την επιμέλεια που επέδειξε, θεωρώ ότι ορθώς έκρινε το Δικαστήριο.

Εν συνεχεία, παρατηρούμε ότι και στην αντικειμενική υπόσταση του άρθρου 18, υπάρχουν τεχνικοί όροι, οι οποίοι χρήζουν ερμηνευτικής προσέγγισης. Οι εν λόγω όροι, όπως επί παραδείγματι ο όρος “Φόρος Προστιθέμενης Αξίας”²⁵⁴, ή ο όρος “Φόρος Κύκλου Εργασιών”,

²⁵⁴ . Επί παραδείγματι, ο τρόπος καταβολής του φόρου ρυθμίζεται στο άρθρο 54 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας), όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 27 παρ. 15 Ν.3943/2011. Το εν λόγω άρθρο αναφέρει τα εξής: “1.Ο φόρος που οφείλεται, κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου, καταβάλλεται σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4. 2. Ο φόρος που οφείλεται βάσει περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων, καταβάλλεται εφάπαξ, με την υποβολή των δηλώσεων που προβλέπουν οι διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος που οφείλεται με βάση τις εμπρόθεσμες περιοδικές δηλώσεις μπορεί να καταβάλλεται και σε τρεις δόσεις, η πρώτη από τις οποίες καταβάλλεται ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης και δεν μπορεί να είναι μικρότερη από το ποσοστό που ορίζεται με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 38. Το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται προσαυξημένο κατά δύο τοις εκατό, σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις, η πρώτη από τις οποίες καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα. Το ποσό κάθε δόσης δεν μπορεί να είναι μικρότερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Ποσό που οφείλεται βάσει οποιασδήποτε άλλης δήλωσης καταβάλλεται εφάπαξ. Αν δεν καταβληθεί εμπρόθεσμα μία δόση, ο φορολογούμενος στερείται του δικαιώματος καταβολής του φόρου σε δόσεις, σύμφωνα με τα προηγούμενα εδάφια, για την τρέχουσα και την επόμενη κάθε φορά διαχειριστική περίοδο. 3. Ο φόρος που οφείλεται καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση, εφόσον αφορά: α) το ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) του αμφισβητούμενου κύριου φόρου και πρόσθετου φόρου που προβλέπεται στην παρ. 2 του άρθρου 53, εκτός από τον αμφισβητούμενο φόρο και πρόσθετο φόρο που προκύπτει με βάση προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου, ο οποίος καταβάλλεται στο σύνολο του. β) το φόρο που βεβαιώθηκε με βάση οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου. γ) φόρο που βεβαιώθηκε, ο οποίος δεν υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ. 4. Ο φόρος που οφείλεται, με βάση οριστική πράξη προσδιορισμού, η οποία οριστικοποιήθηκε λόγω μη άσκησης ή μη εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, καταβάλλεται σε δύο ισόποσες μηνιαίες δόσεις, αν το συνολικό ποσό του φόρου είναι μεγαλύτερο των τριακοσίων (300) ευρώ. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα, για τις δημόσιες υπηρεσίες, του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση. 5. Με την επιφύλαξη της περίπτωσης γ’ της παραγράφου 3, ο φόρος που οφείλεται, μετά την υπογραφή του πρακτικού και την καταβολή του 1/5 του συνολικά οφειλόμενου φόρου, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997 (Φ Ε Κ 179 Α’), καταβάλλεται σε έξι ισόποσες

νοηματοδοτούνται από διατάξεις που βρίσκονται σε άλλα νομοθετήματα, δηλαδή εκτός του Ν. 2523/1997. Και στην περίπτωση αυτή, επομένως, πρόκειται για λευκό ποινικό νόμο υπό ευρεία έννοια. Η ύπαρξη των υπό εξέταση όρων καθιστά, και στην περίπτωση του άρθρου 18, εφικτή την επίκληση νομικής πλάνης περί του αδίκου εκ μέρους του κατηγορουμένου. Εν προκειμένω, η επίκληση συγγνωστής νομικής πλάνης θα μπορούσε να συνίσταται σε εσφαλμένη ερμηνεία κάποιου στοιχείου της αντικειμενικής υπόστασης και εσφαλμένη επομένως θα είναι και η υπαγωγή της πράξης του στον εν λόγω κανόνα.

Ο Άρειος Πάγος²⁵⁵, και στην περίπτωση του άρθρου 18 Ν.2523/1997, στην πλειονότητα των περιπτώσεων, δεν δέχεται ως συγγνωστή την επίκληση νομικής πλάνης εκ μέρους του κατηγορουμένου.

Τέλος, επισημαίνεται ότι κεντρικό στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 αποτελεί ο τεχνικός όρος «φορολογικό στοιχείο». Ο εν λόγω όρος αποτελεί και το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος που ρυθμίζεται στο άρθρο 19 Ν.2523/1997. Εν προκειμένω, έχουμε ένα γνήσιο κυρωτικό κανόνα, στην αντικειμενική του υπόσταση του οποίου εμπεριέχεται ένας τεχνικός όρος, ο οποίος νοηματοδοτείται εκτός του κειμένου του Ν. 2523/1997. Για την ορθή ερμηνεία του όρου η ίδια η διάταξη του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 επιτάσσει να προσφύγουμε στις ουσιαστικές φορολογικές ρυθμίσεις²⁵⁶. Επισημαίνεται ότι και η διάταξη του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 αποτελεί περίπτωση λευκού ποινικού νόμου υπό την ευρεία έννοια.

Περαιτέρω, η διάταξη του άρθρου 19 Ν.2523/1997 περιέχει και άλλους τεχνικούς όρους, όπως επί παραδείγματι τον όρο «εικονικότητα». Η ερμηνεία του εν λόγω όρου δίδεται από την ίδια τη διάταξη του άρθρου 19 Ν. 2523/1997.

μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση, στις περιπτώσεις: α) διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. β) κατάργησης της φορολογικής δίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.δ. 4600/1966, επί οριστικής πράξης προσδιορισμού του φόρου. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζονται ο τρόπος καταβολής του φόρου, οι προϋποθέσεις, οι διαδικασίες και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την απόδοση του οφειλόμενου φόρου και χωρίς την υποβολή περιοδικών δηλώσεων. Με όμοια απόφαση ορίζεται η ημερομηνία από την οποία εφαρμόζεται η κύρωση του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της κύρωσης αυτής.»

²⁵⁵ . Βλ. ενδεικτικώς ΑΠ 272/2006, ΠοινΔ/νη 2006, σελ. 996, ΑΠ 1312/2006, ΠοινΛογ. 2006, σελ. 1225, ΑΠ 1405/2001, ΠοινΛογ. 2001, σελ. 2244

²⁵⁶ . Στην ως άνω εξεταζόμενη περίπτωση, θα προσφύγουμε στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και ειδικότερα στο Κεφάλαιο Γ'.

Τέλος, η ερμηνεία του όρου “συναλλαγή” είναι σύμφωνη με τη σημασία που του αποδίδεται στην καθημερινή πρακτική.

Και στην υπό εξέταση διάταξη, η ύπαρξη τεχνικών όρων καθιστά εφικτή την επίκληση πλάνης. Στο σημείο αυτό, αξίζει να αναφέρουμε και τη θέση της νομολογίας. Ειδικότερα στην ΑΠ 261/2009, ο Άρειος Πάγος εδέχθη τα εξής: *“...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής, θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής, θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας (παρ.4)... Στη διάρκεια του ελέγχου που πραγματοποίησε, ο Α διαπίστωσε ότι η τιμή αγοράς του πολυεστέρα, δηλαδή της πρώτης ύλης που χρησιμοποιούσε η εταιρία "....." για την κατασκευή των πολυεστερικών κουμπιών και των συναφών αντικειμένων, εμφανιόταν πολύ υψηλή στα τιμολόγια αγοράς, τα οποία είχαν εκδοθεί στη διάρκεια του επίδικου χρονικού διαστήματος στο όνομα της εταιρίας, ως αγοράστριας του πολυεστέρα, και, αντίθετα, ότι η τιμή πώλησης των πολυεστερικών κουμπιών και των συναφών αντικειμένων, τα οποία παρήγε και πωλούσε η εταιρία "...", εμφανιόταν πολύ χαμηλή στα τιμολόγια πώλησης, τα οποία είχε εκδώσει στη διάρκεια του επίδικου χρονικού διαστήματος η εταιρία, ως πωλήτρια αυτών των προϊόντων. Στη διάρκεια του υπηρεσιακού ελέγχου αλλά και στη διάρκεια της δίκης τούτης ο κατηγορούμενος υποστήριξε ότι η τιμή του πολυεστέρα που αναγραφόταν στα επίδικα τιμολόγια, ήταν μεγαλύτερη από τη συνήθη τιμή του πολυεστέρα που επικρατούσε στην αγορά, διότι ο πολυεστέρας που αγόραζε η εταιρία'..." ήταν ανώτερης ποιότητας και έφερε διαφορετικό κωδικό αριθμό. Πράγματι, όπως διαπιστώθηκε στη διάρκεια του υπηρεσιακού ελέγχου, οι ποσότητες πολυεστέρα που αγόραζε η εταιρία "...", έφεραν κωδικό αριθμό διαφορετικό από τον κωδικό αριθμό που έφεραν οι ποσότητες πολυεστέρα, τις οποίες αγόραζαν οι λοιπές ομοειδείς επιχειρήσεις του νομού Λάρισας, η διαφορά όμως αυτή ήταν επουσιώδης και μάλλον αποσκοπούσε στη συγκάλυψη της μερικής εικονικότητας των τιμολογίων ως προς την αξία του πολυεστέρα, αφού, όπως κατέθεσε ο Α στη διάρκεια της δίκης με πειστικότητα "Ο πολυεστέρας είναι ίδιος, είναι ίδιας ποιότητας, τις προσμίξεις τις βάζει ο τεχνίτης, ο πολυεστέρας έχει την ίδια τιμή στην αγορά ..."²⁵⁷.”*

Στην υπό εξέταση περίπτωση, ο κατηγορούμενος προέβαλε, ως αυτοτελή ισχυρισμό, την πεποίθηση του ότι τα φορολογικά στοιχεία που υπέβαλε δεν ήταν εικονικά, δεδομένου ότι η πρώτη ύλη που χρησιμοποίησε ήταν ανώτερης ποιότητας, ισχυρίστηκε πως πίστευε ότι έχει το δικαίωμα να

²⁵⁷ . Βλ. και ΑΠ 1422/2010, ΑΠ 810/2008, ΤΝΠ ΝΟΜΟΣ, ΑΠ 1905/2000, ΠοινΧρ. 2001, σελ. 820, ΑΠ 879/2000, ΠοινΧρ. 2001, σελ.157.

προβεί σε μια τέτοιου είδους ενέργεια. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του ακροατηρίου απεδείχθη ότι δεν επρόκειτο για ανώτερης ποιότητας πολυεστέρα, και το Δικαστήριο απέρριψε τον αυτοτελή ισχυρισμό περί πλάνης.

Θεωρώ ότι η ως άνω αναφερόμενη κρίση του Δικαστηρίου είναι ορθή. Ο νόμος ορίζει ρητώς πότε τα φορολογικά στοιχεία θεωρούνται ανακριβή και πότε εικονικά. Οποιαδήποτε αντίθετη θεώρηση, πιστεύω, ότι αντιβαίνει στο γράμμα και στο πνεύμα του νόμου. Εν συνεχεία, το γεγονός ότι ο κατηγορούμενος ασκούσε χρόνια εμπορία, καθιστά έωλο πάσης φύσεως ισχυρισμό περί μη γνώσεως της ισχύουσας νομοθεσίας.

Εκτός από την ουσιαστική εξάρτηση του φορολογικού ποινικού δικαίου από το φορολογικό δίκαιο και των ζητημάτων που προκύπτουν από αυτά, έτσι όπως παρουσιάστηκαν και οι διαστάσεις που αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια, παρακολουθηματικού χαρακτήρα σχέση εντοπίζεται και μεταξύ της δικονομικής αντιμετώπισης των φορολογικών εγκλημάτων από τη φορολογική διαδικασία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄

ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΞΑΡΤΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΑΠΟ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

Η εξάρτηση της ποινικής δίκης στα αδικήματα της φοροδιαφυγής από τη φορολογική διοικητική διαδικασία καταδεικνύεται πρωτίστως στο άρθρο 21 του Ν.2523/1997, το οποίο προβλέπει μια σειρά θετικών δικονομικών προϋποθέσεων για την άσκηση της ποινικής δίωξης. Οι προϋποθέσεις αυτές, απορρέουν από τη φορολογική διαδικασία, και η έλλειψή τους καθιστά την άσκηση της ποινικής δίωξης απαράδεκτη.

Επίσης, με τη διάταξη της παρ.3 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι *«τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης, ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυσταλλωθεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα. Κατά τον αυτό λόγο η ίδια τελεσίδικη κρίση δεσμεύει και ως προς το ύψος των λοιπών φόρων που πρέπει να αποδοθούν στο Δημόσιο ή σε άλλον οριζόμενο φορέα, καθώς και ως προς τον καθορισμό της διαφοράς του φόρου που προκύπτει κάθε φορά επί ανακριβούς δήλωσης. Το διοικητικό δικαστήριο διαπιστώνοντας την ύπαρξη των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του εν λόγω νόμου διατάσσει την αποστολή με μέριμνα της γραμματείας του επικυρωμένου αντιγράφου της απόφασής του στον αρμόδιο εισαγγελέα για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Η γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου υποχρεώνεται να διαβιβάζει το συντομότερο δυνατόν το άνω αντίγραφο στον αρμόδιο εισαγγελέα. Τέτοια υποχρέωση δεν συντρέχει για τη γραμματεία του διοικητικού πρωτοδικείου όταν ασκηθεί έφεση από έναν από τους διαδίκους.»*

Εξάγεται έτσι το συμπέρασμα ότι στο ποινικό δικαστήριο απομένει μόνο η κρίση ως προς την πλήρωση της εκάστοτε κάθε φορά υποκειμενικής υπόστασης.

Επιπλέον, η εξάρτηση της ποινικής διαδικασίας φαίνεται να έχει παρακολουθηματική σχέση ως προς την διοικητική διαδικασία και η διαπίστωση αυτή απορρέει από τον τεχνικό χαρακτήρα του Ουσιαστικού Φορολογικού Δικαίου.

Με βεβαιωμένη εκ πρώτης όψεως αυτήν την εξάρτηση, θα επιχειρηθεί η παρουσίαση ειδικών δικονομικών ζητημάτων στο φορολογικό ποινικό δίκαιο που ανακύπτουν (έμμεσα ή άμεσα) εξαιτίας της ως άνω διαπίστωσης²⁵⁸.

Η παρουσίαση, θα γίνει δια κριτικής προσεγγίσεως, εφόσον πρώτα περιγραφούν και παρουσιαστούν συνοπτικά το σύστημα της Ποινικής Δίκης και της φορολογικής διαδικασίας, ώστε να γίνεται ευκολότερη η κάθε επιθυμητή αντιπαραβολή.

I. Συνοπτική περιγραφή του συστήματος της Ποινικής Δίκης

Η αποστολή του ποινικού δικαίου είναι η προστασία των εννόμων αγαθών, αλλά και η προστασία του ατόμου από την κρατική αυθαιρεσία.

Διττής όψης αντικείμενο όμως έχει και το Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο. Από τη μια την αναζήτηση και την ανακάλυψη των πραγματικών ενόχων των τελούμενων εγκλημάτων και την επιβολή σ' αυτούς των νομίμων κυρώσεων και από την άλλη την προστασία όσων άδικα κατηγορούνται ως ένοχοι.

Με μια νεότερη και ορθότερη άποψη²⁵⁹ τα «μέτρα δικονομικού καταναγκασμού» ταυτίζονται με τις «ποινικές δικονομικές προσβολές ατομικών δικαιωμάτων». Η αυστηρότητα που ενέχουν αυτές οι έννοιες δικαιολογούν και την μείζονος αξία των δικονομικών τύπων, χωρίς να χρειαστεί να ειπωθεί κάτι περισσότερο για την ενίσχυση της δικαιολογητικής τους βάσης και υπάρξεως.

Η ποινική δίκη αποτελούσε²⁶⁰ πάντοτε και αποτελεί ακόμη στην εποχή μας το πεδίο όπου συγκρούονται συμφέροντα υψίστης σημασίας, από τη μια η μεριά του κοινωνικού συνόλου, υπό το πρίσμα της οργανωμένης πολιτείας, και από την άλλη του ατόμου, που βρίσκεται στη θέση του κατηγορούμενου.

Την ποινική δίκη καταρχήν ενδιαφέρει όχι η τυπική αλλά η ουσιαστική αλήθεια²⁶¹, πέρα από τυπολογικούς φραγμούς και εμπόδια δικονομικής

²⁵⁸ Και όχι όλων των δικονομικών ζητημάτων λ.χ. τρόπος ουσιαστικής περάτωσης της κύριας ανάκρισης συναφών κακοουρημάτων με την εξαιρετική διαδικασία του άρθρου 308 ΑΚ.Π.Δ. και το άλλο με τη συνήθη διαδικασία της παραπομπής με βούλευμα του Συμβουλίου Πλημ/κων

²⁵⁹ Βλ. *Amelung, Rechtsschutz*, σελ. 15 επομ. και 12, σελ.48 επομ. *Ruping*, σελ. 69 *Krey Τομ.ΙΙ*, σελ. 97 σε Α.ΚΑΡΡΑ, «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», σελ.34, ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1998

²⁶⁰ Κατά την άποψη του Σ.ΑΛΕΞΙΑΔΗ την οποία προκρίνει στα εισαγωγικά του έργου του «ΑΝΑΚΡΙΤΙΚΗ», σελ.31, 5^η ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, ΑΘΗΝΑ-ΘΕΣ/ΚΗ 2003

²⁶¹ Εννοείται ότι η ουσιαστική αλήθεια που αναζητείται στην ποινική δίκη προσδιορίζεται από τους ορισμούς του Ουσιαστικού Ποινικού Δικαίου, Βλ. και Α.ΚΑΡΡΑ»ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ

οικονομίας ή άλλων σκοπιμοτήτων . Από την άλλη μεριά όμως η ανάγκη προστασίας του εκάστοτε κατηγορούμενου απέναντι στην πανίσχυρη κατηγορούσα αρχή της πολιτείας, επέβαλε²⁶² την από μέρους της τελευταίας (συμπεριλαμβανομένων και των άλλων ανακριτικών οργάνων της) την τήρηση ενός πλήθους τύπων²⁶³, δημιουργώντας έτσι την εντύπωση²⁶⁴ ότι υπάρχει ένα οξύμωρο σχήμα σχετικά με την αναζήτηση της ουσιαστικής αλήθειας διαμέσου μιας κατεξοχήν τυπικής διαδικασίας²⁶⁵, η οποιαδήποτε παρέκκλιση από την οποία μπορεί να προκαλέσει την ακυρότητά της.

Έτσι, η ποινική δίκη, εμφανίζεται²⁶⁶ ως αδιάκοπη σειρά δικονομικών πράξεων, προθεσμιών και φάσεων τα οποία συνθέτουν ένα πρότυπο σύνολο με δομή και λειτουργίες, που κατευθύνονται σε ορισμένο σκοπό, και είναι η έκδοση και η εκτέλεση μιας δικαστικής απόφασης σχετικής με την ενοχή ή την αθωότητα του εκάστοτε κατηγορουμένου.

Η ποινική δίκη διακρίνεται σε δύο μεγάλα στάδια, την προδικασία²⁶⁷ και την επ' «ακροατηρίου διαδικασία»²⁶⁸. Η πρώτη και χρονικά προηγούμενη έχει χαρακτήρα προπαρασκευαστικό²⁶⁹, του επόμενου σταδίου, ενώ σ' αυτήν τοποθετείται κυρίως η ανάκριση της υπό έρευνας υπόθεση. Η δεύτερη έχει ως βασικό της σκοπό την απόδειξη, δηλαδή την διαπίστωση της αλήθειας μέσα από υλικό που συγκεντρώθηκε από την ανάκριση στο στάδιο της προδικασίας, προκειμένου να σχηματιστεί επαρκώς ένας δικανικός συλλογισμός²⁷⁰.

ΔΙΚΑΙΟ», Η Διπλή αποστολή του Δικονομικού Δικαίου, σελ. 33-34, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ.ΣΑΚΟΥΛΑ, 1998

²⁶² *Ισχύει και στην Ποινική Δικονομία όπως και στο Ουσιαστικό Ποινικό Δίκαιο, Η Αρχή της νομιμότητας με τις επιμέρους εκφάνσεις της, αρ.7 παρ.ΙΣ, Βλ.ο.π.ΚΑΡΡΑ, , σελ.37-38 και Ν.ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος, σελ. 93-95 για την υπέρτατη αξία Ν.Σ.Ν.Ρ.Σ.Λ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ, Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2000*

²⁶³ *Α.χ. Εκθέσεις, κοινοποιήσεις, επιδόσεις, προθεσμίες, κ.λ.π.*

²⁶⁴ *Η εντύπωση αυτή δημιουργείται κατόπιν μιας πρώτης εξέτασης ίσως και επιπόλαιης καθ' όλη την περαιτέρω ανάλυση θα καταδείξει την αλληλεξάρτηση τους ως προς την πραγμάτωση του σκοπού της Ποινικής Δίκης.*

²⁶⁵ *Έτσι ώστε να μην παραβιάζεται στο ελάχιστο η Ασφάλεια Δικαίου ως έκφραση της Δικαιοσύνης.*

²⁶⁶ *Βλ.ο.π.ΑΛΕΞΙΑΔΗ, σελ.34*

²⁶⁷ *Αρ.239 Κ.Π.Δ. κ επομ.*

²⁶⁸ *Αρ. 320Κ.Π.Δ. κ επομ.*

²⁶⁹ *Δηλ. προετοιμασίας από άποψη ουσίας και ιδιαίτερη θέση της, στην ποινική δίκη ανάγεται σε κομβικό στοιχείο, Βλ. ΔΑΛΑΚΟΥΡΑΣ Θεοχάρης :Εισήγηση του στο 11^ο Πανελλήνιο Συνέδριο της Ελληνικής Εταιρείας Ποινικού Δικαίου με θεματική «Η συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού»,σελ 1 Αθήνα, 2010.*

²⁷⁰ *Για την υπαγωγή της ελάσσονος στη μείζονος πρόταση ώστε να συναχθεί ένα συμπέρασμα, Βλ. σχετικάς KARL ENGLISH «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΣΚΕΨΗ», Μετάφραση Διον. Σπινέλη, σελ. 81-105, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τράπεζας, Αθήνα, 1986*

Στην περαιτέρω παρουσίαση της ποινικής δίκης και των τύπων, οι οποίοι τη διέπουν, για να εξασφαλιστεί η συνοπτική περιγραφή, θα παραπέμπουν απευθείας στον Ελληνικό Κώδικα Ποινικής Δικονομίας (Κ.Π.Δ.) έτσι ώστε να καθίσταται εύκολη η αντιπαραβολή²⁷¹ των τύπων, των διαδικασιών και των αρμοδιοτήτων των ανακριτικών οργάνων και της κατηγορούσας αρχής καθώς και του Εθνικού Δικαστηρίου με τον Κ.Π.Δ. ο οποίος τις προβλέπει.

Έτσι λοιπόν η προδικασία, διακρίνεται στην ανάκριση²⁷² και στην ενδιάμεση διαδικασία (ή διαδικασία δικαστικών συμβουλίων)²⁷³. Η ανάκριση διακρίνεται στην προανάκριση και στην τακτική (ή κύρια) ανάκριση. Η επ' «ακροατηρίου διαδικασία» διακρίνεται στην προπαρασκευαστική φάση²⁷⁴ και στην κύρια διαδικασία²⁷⁵. Η κύρια διαδικασία περιλαμβάνει την έναρξη της εκδίκασης²⁷⁶, την απόδειξη (μάρτυρες²⁷⁷, πραγματογνωμοσύνη²⁷⁸, αυτοψία²⁷⁹, έγγραφα²⁸⁰, απολογία κατηγορουμένου και εξέταση «αστικώς υπεύθυνου»²⁸¹), αγορεύσεις²⁸², περάτωση δίκης, έκδοση απόφασης²⁸³. Το ισχύον δικονομικό σύστημα, είναι το σύγχρονο μικτό και οι αρχές²⁸⁴ που ισχύουν στην προδικασία, είναι: έλλειψη αντιδικίας, μυστικότητα (κάμψη-φανερά ανάκριση), έγγραφο²⁸⁵. Στην κύρια διαδικασία υπάρχουν οι αρχές της δημοσιότητας²⁸⁶, προφορικότητας²⁸⁷, αμεσότητας²⁸⁸, συνεχής διαδικασίας²⁸⁹, αντιδικίας²⁹⁰. Στο

²⁷¹ Κατ' ουσίαν θα καταδεικνύεται όχι μόνο το αντικείμενο Δράσης αλλά και τα όρια αυτής μέσω της αντιπαραβολής (επιβεβαίωσης και θεμελίωσης) στον ίδιο τον Κ.Π.Δ.

²⁷² Αρ. 239 Κ.Π.Δ.

²⁷³ Αρ. 305 Κ.Π.Δ.

²⁷⁴ Αρ. 320 Κ.Π.Δ.

²⁷⁵ Αρ. 329 Κ.Π.Δ. επομ.

²⁷⁶ Αρ. 339-349 Κ.Π.Δ.

²⁷⁷ Αρ. 350-361 Κ.Π.Δ.

²⁷⁸ Αρ. 362 Κ.Π.Δ.

²⁷⁹ Αρ. 363 Κ.Π.Δ.

²⁸⁰ Αρ. 364-365 Κ.Π.Δ.

²⁸¹ Αρ. 366-368 Κ.Π.Δ.

²⁸² Αρ. 369 Κ.Π.Δ.

²⁸³ Αρ. 369-373 Κ.Π.Δ.

²⁸⁴ Ειδικότερα, οι θεμελιώδεις ή γενικές αρχές της Ελληνικής Ποινικής Δίκης, είναι η αρχή της αναζήτησης της ουσιαστικής αλήθειας, της αυτεπάγγελτης εκδίκασης της υπόθεσης, της αυτεπάγγελτης διεξαγωγής της δίκης ή της δημόσιας επιμέλειας, του σεβασμού και της προστασίας της αξίας του ανθρώπου, της δικαστικής ακρόασης, της δίκαιης διεξαγωγής της δίκης, της αιτιολόγησης, της ταχείας διεξαγωγής της δίκης ή της επιτάχυνσης, της κατ' αντιδικία διεξαγωγής της δίκης, της ισότητας των όπλων, της δικαστικής βοήθειας, της αναλογικότητας, της καλόπιστης διεξαγωγής της δίκης, της αρχής της οικονομίας της δίκης και το τεκμήριο της αθωότητας, Βλ. ο.π.ΚΑΡΡΑ, σελ. 47-69

²⁸⁵ Αρ. 241 Κ.Π.Δ.

²⁸⁶ Αρ. 329 Κ.Π.Δ.

²⁸⁷ Αρ. 331 Κ.Π.Δ.

²⁸⁸ Αρ. 365 Κ.Π.Δ.

²⁸⁹ Αρ. 339 παρ. 2 Κ.Π.Δ.

όνομα της πολιτείας η άσκηση της ποινικής δίωξης²⁹¹ γίνεται από τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών (ή Εφετών στην περίπτωση του αρ. 29 παρ.2) και στα πταίσματα από τον δημόσιο κατήγορο ή τον πταισματοδίκη²⁹². Ο Εισαγγελέας μόλις λάβει γνώση από ένα αυτόφωρο έγκλημα²⁹³ ή από μια (γραπτή ή προφορική) έγκληση²⁹⁴, αίτηση²⁹⁵, αναφορά²⁹⁶, μήνυση²⁹⁷, είδηση²⁹⁸ ότι έγινε μια αξιόποινη πράξη²⁹⁹ είναι υποχρεωμένος να ασκήσει (κινήσει) (αρχή της νομιμότητας – εξαίρεση αρ. 30, παρ. 2, 44, 45 αρχή σκοπιμότητας) και ασκεί (κινεί) ποινική δίωξη³⁰⁰ η οποία γίνεται με παραγγελία για ανάκριση ή προανάκριση³⁰¹ ή με «απευθείας» κλήση του κατηγορουμένου στο ακροατήριο όπου αυτό προβλέπεται³⁰². Σε κακουργήματα, κινεί την ποινική δίωξη μόνον εφόσον έχουν ενεργηθεί προκαταρκτική εξέταση ή προανακριτικές πράξεις κατά την παρ. 2 του άρθρου 243 και προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις για να κινηθεί η ποινική δίωξη. Αντιθέτως, επί πλημμελημάτων η διενέργεια προκαταρκτικής εναπόκειται στην κρίση του Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών. Επίσης, μπορεί να μην ενεργηθεί προκαταρκτική εξέταση³⁰³, εφόσον έχει προηγηθεί ένορκη διοικητική εξέταση ή υπάρχει πόρισμα ή έκθεση ελέγχου του Γενικού Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης ή Σώματος ή Υπηρεσίας Επιθεώρησης και Ελέγχου των φορέων της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3074/2002 και προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις για να κινηθεί η ποινική δίωξη.³⁰⁴ Όταν ο

²⁹⁰ Αρ. 335 παρ. 3 Κ.Π.Δ.

²⁹¹ Αρ. 27 Κ.Π.Δ.

²⁹² Αρ. 27 παρ.2 Κ.Π.Δ. και αρ.49 Κ.Π.Δ.

²⁹³ Αρ. 242-418 Κ.Π.Δ.

²⁹⁴ Αρ. 50 Κ.Π.Δ.

²⁹⁵ Αρ. 41 Κ.Π.Δ.

²⁹⁶ Αρ. 40 Κ.Π.Δ.

²⁹⁷ Αρ. 42 Κ.Π.Δ.

²⁹⁸ Αρ. 36 Κ.Π.Δ.

²⁹⁹ Αρ. 36 Κ.Π.Δ.

³⁰⁰ Αρ. 43 Κ.Π.Δ.

³⁰¹ Αρ. 243, 246 Κ.Π.Δ.

³⁰² Αρ.43 Κ.Π.Δ. Επιτρέπεται στις περιπτώσεις που η προανάκριση δεν είναι αναγκαία (και παραλείπεται) δηλ. στα πταίσματα, στα πλημμελήματα της αρμοδιότητας του Μονομελούς, στα άλλα πλημμελήματα αν έγινε προκαταρκτική εξέταση και σε κείνα που δικάζονται με την «επ'αυτοφώρω» διαδικασία. Με το άρθρο 27 του Ν.4055/2012, μεταξύ άλλων αντικαθίσταται το άρθρο 43 Κ.Π.Δ. και ορίζεται ότι η διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης είναι υποχρεωτική μόνο επί κακουργημάτων, ενώ αντίθετως επί πλημμελημάτων εναπόκειται στην κρίση του εισαγγελέα πλημμελειοδικών. Επιπλέον, για να μειωθεί το πλήθος των ανώνυμων καταγγελιών που φθάνουν στις εισαγγελίες, ορίζεται ότι μήνυση ή αναφορά που υποβάλλεται ανωνύμως, τίθεται αμέσως από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στο αρχείο και ενημερώνεται σχετικώς ο εισαγγελέας εφετών. Τέλος, προστίθεται παράγραφος 5 στο άρθρο 42 Κ.Π.Δ. με την οποία προβλέπεται η κατάθεση της μήνυσης με ηλεκτρονικά μέσα

³⁰³ Ν.3904/2010

³⁰⁴ Αρ. 417,244 Κ.Π.Δ.

Εισαγγελέας ασκήσει την ποινική δίωξη φεύγει από τα χέρια του η υπόθεση και αρμόδια πια να αποφασίσουν είναι τα δικαστικά συμβούλια ή τα δικαστήρια. Για να μην ασχολούνται λοιπόν με αβάσιμες ή «προφανώς ψευδείς» κατηγορίες οι δικαστικές αρχές, ο νόμος επιτάσσει πριν ασκήσει την ποινική δίωξη ο Εισαγγελέας, να εξετάσει το βάσιμο της κατηγορίας. Γι' αυτό και έχει δικαίωμα πριν ασκήσει την δίωξη να ενεργήσει προκαταρκτική εξέταση ο ίδιος ή δια των γενικών και ειδικών³⁰⁵ ανακριτικών υπαλλήλων³⁰⁶. Το αυτό δικαίωμα έχει και ο Εισαγγελέας Εφετών (υπέρτατη διεύθυνση ανάκρισης) το οποίο ασκεί ο ίδιος ή με ένα αντεισαγγελέα και ο Εισαγγελέας του Α.Π.³⁰⁷. Εάν ο Εισαγγελέας Πλημμελειοδικών κρίνει ότι η έγκληση ή η μήνυση κ.λ.π. είναι βάσιμη ασκεί την δίωξη. Εάν όμως δεν στηρίζεται στο Νόμο ή είναι «προφανώς ψευδής» θέτει αυτήν στο αρχείο και εάν πρόκειται για μήνυση ή αναφορά υποβάλλει αντίγραφο αυτής στον Εισαγγελέα Εφετών και του αναφέρει για ποιους λόγους δεν ασκήθηκε η δίωξη³⁰⁸. Αν πρόκειται για έγκληση την απορρίπτει με διάταξή του για την οποία πλέον δεν προβλέπεται επίδοση στον «εγκαλούντα»³⁰⁹. Ο

³⁰⁵ Αρ. 34 Κ.Π.Δ.

³⁰⁶ Αρ. 43 παρ. 2 Κ.Π.Δ.

³⁰⁷ Αρ. 35 Κ.Π.Δ.

³⁰⁸ Αρ. 43 Κ.Π.Δ.

³⁰⁹ Αρ. 46, 47, 48 Κ.Π.Δ. Με σκοπό την αντιμετώπιση της συνεχώς αυξανόμενης κατάθεσης μηνύσεων και εγκλήσεων, το άρθρο 28 του Ν. 4055/2012, αντικαθιστά το άρθρο 46 Κ.Π.Δ. και ορίζει ότι ο εγκαλών κατά την υποβολή της έγκλησης για τα απολύτως κατ' έγκληση διωκόμενα εγκλήματα καταθέτει παράβολο υπέρ του Δημοσίου, ύψους εκατό (100) ευρώ. Δεν απαιτείται κατάθεση παραβόλου για τα εγκλήματα κατά της γενετήσιας ελευθερίας, της οικονομικής εκμετάλλευσης της γενετήσιας ζωής και τα εγκλήματα ενδοοικογενειακής βίας καθώς και για όσους δικαιούνται νομικής βοήθειας όπως αυτοί προσδιορίζονται στο άρθρο 1 του ν. 3226/2004. Επιπλέον, για αξιόποινες πράξεις που τελούνται σε βάρος δημοσίων οργάνων και υπαλλήλων κατά την άσκηση των ανατεθειμένων σε αυτούς καθηκόντων, ο παθών υποβάλλει την έγκληση ατελώς και χωρίς την κατάθεση παραβόλου. Σε περίπτωση μη κατάθεσης του παραβόλου, η έγκληση απορρίπτεται ως απαράδεκτη από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών. Κατά της ως άνω διάταξης δεν επιτρέπεται προσφυγή, κατά το άρθρο 48 Κ.Π.Δ., ενώπιον του εισαγγελέα εφετών. Επιπλέον, προς την ταχύτερη διερεύνηση της υποβληθείσας έγκλησης, ο εγκαλών μαζί με την έγκληση οφείλει να υποβάλει και τα διαθέσιμα σε αυτόν αποδεικτικά στοιχεία, ενώ οι καταθέσεις μαρτύρων που προτείνει υποβάλλονται υπό τον τύπο της ένορκης βεβαίωσης ενώπιον ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου. Με τις παραγράφους 2, 3 και 4 του άρθρου 28, τροποποιούνται τα άρθρα 47 και 48 Κ.Π.Δ. και προβλέπεται ότι η απόρριψη από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών της έγκλησης, εάν κρίνει ότι αυτή δεν στηρίζεται στο νόμο ή είναι προφανώς αβάσιμη στην ουσία της ή ανεπίδεκτη δικαστικής εκτίμησης, γίνεται με διάταξη που περιλαμβάνει συνοπτική αιτιολογία, ενώ δεν προβλέπεται πλέον επίδοση στον εγκαλούντα. Η προθεσμία για την προσφυγή ενώπιον του Εισαγγελέα Εφετών κατά της ως άνω διάταξης ορίζεται στους τρεις μήνες (αντί για δεκαπέντε ημέρες που ίσχυε έως τώρα) και ο προσφεύγων οφείλει να καταθέσει παράβολο υπέρ του

τελευταίος έχει δικαίωμα να προσφύγει εντός 30ημέρου από της επιδόσεως στον Εισαγγελέα Εφετών. Ο Εισαγγελέας Εφετών αν κρίνει (και στις δύο περιπτώσεις, έγκληση-μήνυση) ότι πρέπει να ασκηθεί ποινική δίωξη διατάσσει τον Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών να την ασκήσει³¹⁰ (αρχή ιεραρχικής υποταγής) στα εγκλήματα που προβλέπεται ενώ για τα υπόλοιπα να παραγγείλει τη διενέργεια προκαταρκτικής.

Η προανάκριση είναι μια συνοπτική συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού. Με το άρθρο 30 του Ν.4055/2012, επέρχονται αλλαγές στις διατάξεις για την προανάκριση και την ανάκριση, με σκοπό την επιτάχυνση της διαδικασίας. Ειδικότερα τροποποιείται το άρθρο 243 Κ.Π.Δ., και ορίζεται ότι η προανάκριση ενεργείται από οποιονδήποτε ανακριτικό υπάλληλο, ύστερα από γραπτή παραγγελία του εισαγγελέα. Ο ανακριτικός υπάλληλος οφείλει να διενεργήσει όλες τις προανακριτικές πράξεις που αφορούν στην υπόθεση για την οποία η παραγγελία, ενώ είναι υποχρεωμένος να αναθέσει την εξέταση των μαρτύρων και τη λήψη των απολογίων των κατηγορουμένων που κατοικούν σε άλλη εφετειακή περιφέρεια στον αρμόδιο ανακριτικό υπάλληλο, ο οποίος πρέπει να τις εκτελέσει μέσα σε προθεσμία δέκα ημερών. Σημειωτέον ότι τα Εφετεία Αθηνών και Πειραιώς (όπου και ο μεγαλύτερος φόρτος εργασίας) θεωρούνται ως ανήκοντα στην ίδια εφετειακή περιφέρεια. Ο αρχικά ορισθείς ανακριτικός υπάλληλος, μετά το πέρας των ανωτέρω ενεργειών υποβάλλει τη δικογραφία στον παραγγείλαντα εισαγγελέα αφού εκτελέσει πλήρως την παραγγελία. Ορίζεται επίσης ότι ανακριτικός υπάλληλος που παραβιάζει τα ανωτέρω, τιμωρείται πειθαρχικά.

Όσον αφορά στην ανάκριση, αντικαθίσταται το άρθρο 248 Κ.Π.Δ. και ορίζεται ότι σε υποθέσεις το αντικείμενο των οποίων απαιτεί ειδικές γνώσεις, ο ανακριτής μπορεί να ζητήσει από τον εισαγγελέα εφετών να ορίσει με πράξη του ειδικούς επιστήμονες για την υποβοήθηση του έργου της ανάκρισης, οι οποίοι θα προέρχονται από τον ευρύτερο δημόσιο τομέα.

Επιπλέον, για να αποφεύγεται η «διπλή ανακριτική έρευνα», διατυπώνεται με σαφήνεια ότι δεν επαναλαμβάνονται στην ανάκριση οι ανακριτικές πράξεις που ήδη έλαβαν χώρα κατά το στάδιο της προκαταρκτικής εξέτασης ή της προανάκρισης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που αυτές δεν έγιναν

Δημοσίον ποσού τριακοσίων (300) ευρώ, άλλως η προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη.
³¹⁰ *Αρ.43,48Κ.Π.Δ.*

νομότυπα ή απαιτείται ειδική συμπλήρωση. Με την παράγραφο 5 οριοθετείται η εξουσία του ανακριτή και ορίζεται ότι αυτός δεν έχει δικαίωμα ούτε συρρίκνωσης ούτε διεύρυνσης της ασκηθείσας ποινικής δίωξης. Ενεργείται από ανακριτικό υπάλληλο μετά από γραπτή παραγγελία του Εισαγγελέα, αλλά και χωρίς εισαγγελική παραγγελία σε δύο περιπτώσεις α) όταν υπάρχει κίνδυνος από την αναβολή και β) στο αυτόφωρο έγκλημα³¹¹.

Η προανάκριση αρχίζει α) με μήνυση –έγκληση, β) όταν υπάρχουν πληροφορίες ότι έγινε έγκλημα (πληροφορίες για τέλεση αξιόποινης πράξης, δύναται να δώσει ο καθένας³¹²) και στο αυτόφωρο έγκλημα, «εν τω πράττεσθαι» (γνήσιο αυτόφωρο) και όταν «επράχθη προσφάτως» (οιονεί αυτόφωρο). Ένα έγκλημα δεν είναι αυτόφωρο εάν πέρασε ολόκληρη η επόμενη ημέρα³¹³ από την τέλεσή του. Επιπλέον, έχουν υποχρέωση να ενεργήσουν οι ανακριτικοί υπάλληλοι και οι δημόσιοι υπάλληλοι, για όσα εγκλήματα υπέπεσαν στην αντίληψή τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους. Ακόμη, τα πολιτικά, διοικητικά και ασκούντα πειθαρχική εξουσία δικαστήρια για τα εγκλήματα που έγιναν αντιληπτά κατά την εκδίκαση υποθέσεων. Οι ιδιώτες στις περιπτώσεις που ορίζει ο νόμος³¹⁴.

Η προανάκριση περατώνεται είτε με απευθείας κλήση του κατηγορουμένου στο ακροατήριο, όταν ο Εισαγγελέας φρονεί ότι προέκυψαν «επαρκείς ενδείξεις» για την παραπομπή του κατηγορουμένου, είτε με την εισαγωγή της υπόθεσης στο Δικαστικό Συμβούλιο (όταν ο Εισαγγελέας φρονεί ότι δεν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις για την παραπομπή του κατηγορουμένου στο ακροατήριο ή ότι πρέπει να αποδοθεί κατηγορία, ήτοι σε όλες τις περιπτώσεις που πρέπει να εκδοθεί απαλλακτικό βούλευμα), είτε με την παραπομπή σε τακτική (κύρια) ανάκριση. Αυτό συμβαίνει στα κακουργήματα και στα πλημμελήματα, όταν κατά την κρίση του Εισαγγελέα πρέπει να εκδοθεί ένταλμα σύλληψης ή προσωρινής κράτησης, γιατί το ένταλμα σύλληψης ή προσωρινής κράτησης το εκδίδει ο τακτικός ανακριτής.

Με το άρθρο 31 του Ν.4055/2012 τροποποιούνται τα άρθρα 282 και 283 Κ.Π.Δ. που αναφέρονται στην προσωρινή κράτηση. Με την παράγραφο 1 συμπληρώνεται το εδάφιο β' της παρ. 3 του άρθρου 282 Κ.Π.Δ. και ορίζεται πως

³¹¹ Αρ. 243 Κ.Π.Δ.

³¹² Αρ. 42 Κ.Π.Δ.

³¹³ Αρ.242 Κ.Π.Δ.

³¹⁴ Αρ.36-41 Κ.Π.Δ.

μπορεί να επιβληθεί προσωρινή κράτηση όχι μόνο εάν η αποδιδόμενη στον κατηγορούμενο πράξη απειλείται στο νόμο με ισόβια κάθειρξη ή πρόσκαιρη κάθειρξη με ανώτατο όριο τα είκοσι έτη, αλλά και εάν το έγκλημα τελέστηκε κατ' εξακολούθηση ή στο πλαίσιο εγκληματικής ή τρομοκρατικής οργάνωσης ή υπάρχει μεγάλος αριθμός παθόντων από αυτό και όταν με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της πράξης κρίνεται αιτιολογημένα ότι αν ο κατηγορούμενος αφεθεί ελεύθερος, είναι πολύ πιθανό να διαπράξει και άλλα εγκλήματα.

Ρυθμίζεται επίσης το θέμα της διαφωνίας μεταξύ ανακριτή και εισαγγελέα για την προσωρινή κράτηση ή τους όρους που πρέπει να τεθούν στον κατηγορούμενο. Έτσι, με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι σε περίπτωση διαφωνίας, αποφαινεται εντός είκοσι τεσσάρων ωρών από τότε που απολογήθηκε ο κατηγορούμενος το τριμελές πλημμελειοδικείο, το οποίο συνεδριάζει ως συμβούλιο και αποφασίζει αφού ακούσει τη γνώμη του εισαγγελέα και του κατηγορούμενου. Άμα τη εκδηλώσει της διαφωνίας και μέχρι την έκδοση της απόφασης του ανωτέρω δικαστηρίου, ο ανακριτής υποχρεούται να εκδώσει ένταλμα σύλληψης σε βάρος του κατηγορουμένου. Και στις αυτές δύο περιπτώσεις, η προανάκριση υποχρεωτικά «περατώνεται» με παραπομπή της υπόθεσης σε κύρια ανάκριση³¹⁵.

Η (κύρια) τακτική ανάκριση είναι μια λεπτομερής εξέταση της υπόθεσης και ενεργείται από τακτικό ανακριτή πάντοτε μετά από γραπτή παραγγελία του Εισαγγελέα η οποία πρέπει να μνημονεύει ορισμένα και ειδικά την αξιόποινη πράξη και την ποινική διάταξη που την προβλέπει³¹⁶. Η παραγγελία αφορά την πράξη (in rem) και όχι το πρόσωπο (in persona). Έτσι, ο ανακριτής μπορεί να κάνει ανάκριση και για άλλα πρόσωπα για την αυτή πράξη όχι όμως για άλλες πράξεις. Ο τακτικός ανακριτής, έχει δικαίωμα να διαφωνήσει με την Εισαγγελική παραγγελία όταν φρονεί ότι υπάρχουν λόγοι κωλύοντες την ποινική δίωξη, ότι είναι αναρμόδιος, ότι παραγράφηκε το αξιόποινο και δεν φέρει αξιόποινο χαρακτήρα η πράξη³¹⁷. Δεν μπορεί όμως να διαφωνήσει για το «ουσία» βάσιμο της κατηγορίας. Η κύρια ανάκριση περατούται με εισαγωγή της υπόθεσης στο Συμβούλιο. Κατ' εξαίρεση στα πλημμελήματα και με απευθείας κλήση στο ακροατήριο, εάν συμφωνούν ανακριτής και εισαγγελέας.

³¹⁵ Αρ.245 Κ.Π.Δ.

³¹⁶ Αρ. 246 Κ.Π.Δ

³¹⁷ Αρ. 247 Κ.Π.Δ.

Με το άρθρο 29 του Ν.4055/2012 συνιστώνται για πρώτη φορά στη χώρα μας Μονομελή Εφετεία Κακουρηγημάτων προς εξυπηρέτηση της ταχύτητας στην εκδίκαση των σχετικών υποθέσεων και προστίθεται το άρθρο 110 στον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας στο οποίο ορίζεται η καθ' ύλην αρμοδιότητα τους. Τα Μονομελή Εφετεία Κακουρηγημάτων θα δικάζουν: α) τα κακουργήματα που αναφέρονται στο άρθρο 308Α παρ. 1 Κ.Π.Δ., δηλαδή τα κακουργήματα που εισάγονται προς εκδίκαση με απευθείας κλήση, με σύμφωνη γνώμη εισαγγελέα και προέδρου εφετών, τα οποία ειδικότερα είναι: του ν. 2168/1993 περί όπλων, τα φορολογικά αδικήματα του ν. 2523/1997, του ν. 2960/1993 «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας», του ν. 3386/2005 περί αλλοδαπών, του ν. 3459/2006 του Κώδικα Νόμων για τα Ναρκωτικά, του εμπρησμού δασών (άρθρο 265 Π.Κ.), της διακεκριμένης περίπτωσης κλοπής (άρθρο 374 Π.Κ.) και της ληστείας (380 Π.Κ.), β) τα κακουργήματα που αναφέρονται στο άρθρο 308Β παρ. 1 Κ.Π.Δ., εφόσον γι' αυτά έχει κινηθεί η διαδικασία ποινικής συνδιαλλαγής και έχει συνταχθεί πρακτικό συνδιαλλαγής, γ) τα κακουργήματα των άρθρων: 114 του ν. 1892/1990 (ανοικοδόμηση σε δασικές εκτάσεις), 66 του ν. 2121/1993 (προστασία πνευματικής ιδιοκτησίας) και 52 του ν. 4002/2011 (περί παιγνίων) και δ) τα κακουργήματα των ν. 2725/1999 (περί αθλητισμού) και ν. 3028/2002 (προστασία αρχαιοτήτων). Προς συμπλήρωση, ορίζεται ότι τα Μονομελή Εφετεία Κακουρηγημάτων δεν θα δικάζουν τα ως άνω περιγραφόμενα εγκλήματα σε περίπτωση που στο νόμο απειλείται κατά αυτών η ποινή της ισόβιας κάθειρξης. Τέλος, προστίθεται παράγραφος 8 στο άρθρο 111 Κ.Π.Δ., με την οποία ορίζεται ότι οι εφέσεις κατά των αποφάσεων των μονομελών εφετείων κακουρηγημάτων θα εκδικάζονται σε δεύτερο βαθμό από τα τριμελή εφετεία και όχι από τα πενταμελή.

Το βούλευμα, είναι η απόφαση των δικαστικών Συμβουλίων και έχει ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία. Τα βουλεύματα, τα διακρίνουμε: α) σε παρεμπύπτοντα (όταν αποφασίζουν για παρεμπύπτοντα ζητήματα³¹⁸), π.χ. λύνουν διαφωνία ανακριτού Εισαγγελέα, (συμπληρωματική ανάκριση) και σε οριστικά (όταν αποφασίζουν πάνω στο κύριο θέμα της υπόθεσης, δηλαδή αν θα παραπεμφθεί ο κατηγορούμενος στο ακροατήριο). Τα οριστικά διακρίνονται α) σε παραπεμπτικά (όταν υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις για να στηριχθεί εναντίον

³¹⁸ Αρ.309εδ.α-στ και 312 Κ.Π.Δ.

του κατηγορουμένου κατηγορία³¹⁹),β) σε παύοντα προσωρινά τη δίωξη (όταν οι υπάρχουσες ενδείξεις δεν είναι επαρκείς) και γ) σε απαλλακτικά, τα οποία διακρίνονται σε εκείνα που δεν πρέπει να γίνουν κατηγορία³²⁰, σε εκείνα που παύει οριστικά η δίωξη³²¹ και σε εκείνα που κηρύσσεται απαράδεκτη η ποινική δίωξη³²².

Ο κατηγορούμενος κλητεύεται στο ακροατήριο με κλήση όταν η υπόθεση παραπέμπεται στο ακροατήριο με βούλευμα³²³ το οποίο του επιδίδεται ή με κλητήριο θέσπισμα όταν παραπέμπεται με «απευθείας» κλήση³²⁴. Το κλητήριο περιέχει τα στοιχεία ταυτότητας του κατηγορουμένου, τον προσδιορισμό δικαστηρίου στο οποίο καλείται να δικαστεί, τη χρονολογία, ημέρα και ώρα εμφάνισης, τον ακριβή καθορισμό της πράξης για την οποία κατηγορείται και το άρθρο του Νόμου που την προβλέπει, σφραγίδα και υπογραφή Εισαγγελέα (ή δημόσιου κατηγορου στα πταίσματα). Η κλήση περιέχει ό,τι και το κλητήριο θέσπισμα, πλην του καθορισμού της πράξης και του άρθρου που την προβλέπει, διότι αυτά περιέχονται στο Βούλευμα που του έχει επιδοθεί μαζί με τον αριθμό του Βουλεύματος³²⁵. Αν δεν περιέχονται αυτά στην κλήση ή το κλητήριο ο κατηγορούμενος δύναται να ζητήσει την ακύρωσή τους, μέχρι την έναρξη της αποδεικτικής διαδικασίας και απαράδεκτη την συζήτηση της υπόθεσης (σχετική ακυρότητα³²⁶). Μετά την επίδοσή τους ο Εισαγγελέας δεν δύναται να αποσύρει την υπόθεση από τη δικάσιμο που έχει ορισθεί. Εξαίρεση αποτελεί το αρ. 169 παρ. 2 και 323 Κ.Π.Δ., εάν μετά την «απευθείας» κλήση προκύψουν λόγοι που δίνουν βαρύτερο χαρακτήρα στο πλημμέλημα³²⁷. Ο κατηγορούμενος που κλητεύθηκε με «απευθείας» κλήση στο ακροατήριο του Τριμελούς Πλημ/κείου, δύναται³²⁸ να προσφύγει εντός δέκα (10) ημερών από την επίδοση του κλητηρίου στον Εισαγγελέα Εφετών, ο οποίος στη συνέχεια την απορρίπτει ή διατάσσει ανάκριση ή προανάκριση και μετά την ολοκλήρωση τους ή απορρίπτει την προσφυγή ή διατάσσει, την υποβολή της

³¹⁹ Αρ. 313 Κ.Π.Δ.

³²⁰ Αρ.309γ -310 Κ.Π.Δ.

³²¹ Αρ.309β Κ.Π.Δ.

³²² Αρ. 310 Κ.Π.Δ.

³²³ Αρ.309 ε Κ.Π.Δ..

³²⁴ Αρ. 244, 245,308 παρ.3, Κ.Π.Δ.

³²⁵ Αρ.321 παρ.2 Κ.Π.Δ.

³²⁶ Αρ. 174 Κ.Π.Δ.

³²⁷ Αρ.320 παρ.2 Κ.Π.Δ.

³²⁸ Άρθρα 322 Κ.Π.Δ.

υπόθεσης στο δικαστικό συμβούλιο. Επιπλέον, ο κατηγορούμενος δύναται να ενεργήσει και σύμφωνα το άρθρο 322 παρ.3 του Κ.Π.Δ. Όταν κλητεύθηκε με κλητήριο θέσπισμα απευθείας στο ακροατήριο του τριμελούς εφετείου.

Μετά από αυτήν την συνοπτική παρουσίαση (ουσιαστικά) του Κώδικα της Ποινικής Δικονομίας πρέπει να επισημανθεί³²⁹, για την καλύτερη συνοχή της παρούσης εργασίας και την καλύτερη κατανόηση της προβληματικής, ότι κατά την επ' «ακροατηρίου διαδικασία» επαναλαμβάνεται σε ορισμένη έκταση και η ανάκριση της υπόθεσης. Αυτό γίνεται, διότι θεωρείται εύλογο το δικαστήριο που είναι υπεύθυνο για την τελική δικανική κρίση να αποκτά και δική του άμεση γνώση των αποδεικτικών στοιχείων, να τα ελέγχει, να τα ερμηνεύει, να τα αξιολογεί το ίδιο χωρίς την απαραίτητη μεσολάβηση άλλου προσώπου. Η άποψη αυτή θεμελιώνεται από την διατυπωθείσα και πριν βασική δικονομική αρχή την αρχή του αμέσου της λήψης των αποδείξεων³³⁰.

Η έννοια της απόδειξης³³¹ όμως, καταδεικνύει ένα σύνολο ενεργειών για τη διάγνωση της αλήθειας στην ποινική δίκη και προϋποθέτει έρευνα, συλλογή, ερμηνεία και αξιολόγηση όλων εκείνων των στοιχείων που είναι ικανά να την στηρίξουν. Κατ' αυτόν τον τρόπο λοιπόν επιστρέφουμε στην έννοια «ανάκριση της υπόθεσης» η οποία καταρχήν θεμελιώνεται στο στάδιο της προδικασίας. Σύμφωνα με εμπειρικές έρευνες³³² σχετικά με την σημερινή δομή της ποινικής δίκης στο ηπειρωτικό δικονομικό σύστημα³³³ μόνη η γνώση του φακέλου της προανάκρισης συνεπάγεται για τον δικαστή ένα «BIAS» το οποίο κατά την ακροαματική διαδικασία οδηγεί στο να υποτιμούνται και να παραμελούνται νέες και αποκλίνουσες πληροφορίες σε σχέση με τα στοιχεία του κατηγορητηρίου έτσι ώστε η κυρία δίκη να τείνει να υποβαθμιστεί σε τελετή πανηγυρικής επανάληψης και επικύρωση των πρακτικών της ανάκρισης.

³²⁹ Βλ. ο.π. ΑΛΕΞΙΑΔΗ, σελ. 34

³³⁰ Η εν λόγω αρχή συνάγεται έμμεσα από το άρ.331 Κ.Π.Δ. που καθιερώνει την αρχή της προφορικότητας.

³³¹ Βλ. σχετικώς γι' αυτήν ο.π. ΑΛΕΞΙΑΔΗ, σελ. 31

³³² ΔΑΛΑΚΟΥΡΑΣ Θεοχάρης :Εισήγηση του στο 11^ο Πανελλήνιο Συνέδριο της Ελληνικής Εταιρείας Ποινικού Δικαίου με θεματική «Η συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού», σελ 1 Αθήνα, 2010.

³³³ Βλ. διεξοδικά SCHUNEMAN, σε: Kerner/Kury/Sessar(εκδ)DeutscheForschungen, 1983, σελ.1109επ. & του ιδίου, σε: Bierbrauer/Gottwald/Birnbreies-Stahlderger(Hrsg),1995, σελ.215 επ & του ιδίου StV1998,391, επ(394όπως εμφανίζεται από ΔΑΛΑΚΟΥΡΑΣ Θεοχάρης :Εισήγηση του στο 11^ο Πανελλήνιο Συνέδριο της Ελληνικής Εταιρείας Ποινικού Δικαίου με θεματική «Η συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού», σελ.1 Αθήνα, 2010

Όμως μόνο η καλή γνώση του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας αρκεί για να διεξαχθεί μια ποινική δίκη που να αξιώνει και να φέρει τον επιθετικό προσδιορισμό της Δίκαιης Ποινικής Δίκης; Η απάντηση μάλλον είναι αρνητική. Σήμερα ο δικαστής και η κατηγορούσα αρχή πρέπει να έχουν μπροστά στο χώρο επιφάνειας της πνευματικής και κωπιάδους εργασίας του, εκτός από τον Ποινικό Κώδικα και τον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, το Σύνταγμα³³⁴, την ΕΣΔΑ³³⁵ (με την νομολογία του ΕΔΔΑ καθ' ότι είναι το πλέον αρμόδιο να την ερμηνεύει) και τις βασικές αρχές του Ενωσιακού Ποινικού Δικαίου³³⁶ μετά του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων³³⁷ που μετά την Συνθήκη της Λισσαβόνας έχει και δεσμευτική ισχύ.

Οι διατάξεις της ΕΣΔΑ του Ενωσιακού Δικαίου με τον Χ.Θ.Δ.Α. αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του Εσωτερικού Ελληνικού Δικαίου που υπερισχύουν κάθε άλλης διάταξης νόμου, βάση του αρ. 28 παρ.1 του Συντάγματος.

Όλα όσα ελέγχθησαν πριν, «γεννούν» δικαιώματα και υποχρεώσεις αντίστοιχα στα υπό έρευνα άτομα που θα «δοκιμαστούν» σε μια τέτοια όπως η περιγραφείσα ποινική διαδικασία, και στην Κατηγορούσα Αρχή (με τα ανακριτικά όργανά της) που θα ξεκινήσουν μια τέτοια ποινική διαδικασία.

II. Συνοπτική παρουσίαση της φορολογικής διαδικασίας

Με δικαιολογητική βάση τη συνταγματική επιταγή για συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη, ο νομοθέτης αναγνωρίζει στις φορολογικές αρχές,

³³⁴ Κυρίως από το αρ. 7 παρ.1 και αρ.93 παρ.4 του Συντάγματος :όταν διαπιστώνεται αντισυμβατότητα ενός νόμου με την αρχή της νομιμότητας, τα Δικαστήρια υποχρεώνονται να μην τον εφαρμόζουν.

³³⁵ Κυρίως από το αρ.6 της Σύμβασης το οποίο αναφέρεται που φέρει η Δίκαιη Δίκη (Η ΕΣΔΑ είναι σε ισχύ στην Ελλάδα με τον Ν.Δ.53/1974)

³³⁶ Βλ. σχ. ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ Χ. στην αρθρογραφία στα Ποιν.Χρον Ξ/2010 «ΚΟΙΝΟΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ», σελ.161 επομ. (λ.χ. αρχή της αναλογικότητας, αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης κ.α.) και τον ιδίον «Το Ευρωπαϊκό Ποινικό Δίκαιο μετά την Συνθήκη της Λισσαβόνας», σελ. 81 επομ. ΞΑ/2011, Βλ. επίσης πρόταση οδηγίας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου την υπ' αριθ. 2011/0154 (COD), Βλ. επιπρόσθετα HELMUT SATZGER Εισήγηση του στο Συνέδριο με θέμα :Σύγχρονες Εξελίξεις του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Ποινικού Δικαίου « σελ. 9-10, Πρακτικά Συνεδρίου 27-28/11/2009, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, Βλ. επιπλέον έννοια και σημασία της αρχής «Σύμφωνης με το Ενωσιακό Δίκαιο ερμηνεία του Νόμου», καθώς και τη νομική της βάση αρ.249 παρ.3 και αρ.10 της πρώην Συνθ. Εκ., Βλ. ΚΑΝΕΛΛΟΠΟΥΛΟ Π. «ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΗΣ Ε.Ε.», Εκδόσεις ΑΝΤ.Σακκουλα,2003

³³⁷ Βλ. Αρ. 6 παρ. 3 ΣΕΕ και ενδεικτικά αρ.49 παρ.1 του Χ.Θ.Δ.

το «δικαίωμα» ελέγχου³³⁸ με στόχο την εξακρίβωση της πραγματικής φορολογητέας ύλης και τη «σύλληψη» της φοροδιαφυγής.

Παράλληλα, καθιερώθηκε η υποχρέωση των φορολογουμένων προς διευκόλυνση του ελέγχου, η άρνηση³³⁹ της οποίας συνδέεται με κυρώσεις.

Για την ευόδωση του στόχου της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να είναι αποτελεσματικός. Στο πλαίσιο αυτό, ο νομοθέτης παρέχει στα ελεγκτικά όργανα σημαντικές εξουσίες, όπως λ.χ. την άρση του φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου ή τον επιτόπιο έλεγχο στις επιχειρήσεις κ.λ.π. Όμως, οι σχετικές αυτές εξουσίες των ελεγκτικών οργάνων θέτουν ως επιβεβλημένη και την αντίστοιχη πρόβλεψη εγγυήσεων υπέρ των φορολογούμενων, έτσι ώστε να μην υπάρχουν «κρούσματα» κρατικής αυθαιρεσίας, διαπίστωση απαράδεκτη όταν αυτή επισυμβαίνει σε κράτος δικαίου.

Οι αρχές, οι κανόνες, ο τρόπος, τα κριτήρια και γενικά οι διαδικασίες και οι επαληθεύσεις που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο των δηλώσεων ρυθμίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών³⁴⁰.

Με την παρ. 4 του άρθρου 66 του Ν. 2239/94 παρέχεται εξουσιοδότηση στον εκάστοτε Υπουργό των Οικονομικών να εκδίδει αποφάσεις με τις οποίες³⁴¹ μπορούν να συνιστώνται ειδικά ελεγκτικά κέντρα, στα οποία παρέχεται η αρμοδιότητα για τον έλεγχο ορισμένων επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από την μορφή που λειτουργούν και καθορίζεται η χωρική τους αρμοδιότητα, οργάνωση και ο τρόπος λειτουργίας του. Σε αυτά τα ελεγκτικά κέντρα συνιστώνται επιτροπές ειδικού χαρακτήρα, στις οποίες ανατίθεται ο έλεγχος των δαπανών τους, όταν αυτές υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα στο νόμο, όρια. Επιπλέον, δύναται να αναθέτει τη διενέργεια ελέγχου σε προϊστάμενο ΔΟΥ που δεν είναι κατά τόπο αρμόδιος ή ακόμη και σε άλλη αρχή ή και σε ειδικά μεικτά συνεργεία ειδικών ελέγχων.

³³⁸ Όμως η έλλειψη ενιαίου κώδικα φορολογικής διαδικασίας δεν είναι αναμφίβολα η καλύτερη λύση, καθόσον ανακύπτουν ζητήματα για τα οποία καλείται κάθε φορά να δώσει λύση η δικαιοσύνη, όπως σχολιάζεται από Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ, βλ. .ο.π. σελ. 420

³³⁹ Ως άρνηση δε διευκόλυνσης ελέγχου νοείται οποιαδήποτε αδικαιολόγητη άρνηση ή παράλειψη επίδειξης ή παροχής στον έλεγχο στοιχείων και πληροφοριών. Βλ. σχετ. απόφαση του ΣτΕ 4270/90, 3630/88, 3359/89.

³⁴⁰ Βλ. σχετ. τη διάταξη του άρθρου 66 του Ν. 2239/94, η οποία θέτει τις βάσεις του φορολογικού ελέγχου: «Ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλλει δήλωση»

³⁴¹ Βλ. Κ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π. σελ. 421

Τέτοιου είδους αποφάσεις λαμβάνονται προς αντιμετώπιση σοβαρών καταγγελιών για αδικήματα του ΚΒΣ εκ μέρους επιχειρήσεων που καταγγέλλονται για μεγάλο μέγεθος φοροδιαφυγής και υπάγονται στην κατά τόπο αρμοδιότητα διαφορετικών ΔΟΥ. Σε τέτοιου είδους Υπουργικές αποφάσεις το αντικείμενο του ελέγχου καθορίζεται σαφώς. Επιπλέον, με τη διάταξη του άρθρου 67 του Ν.2238/94 προβλέπεται η δυνατότητα «προσωρινού φορολογικού ελέγχου» σε επιχειρήσεις που δεν έχουν υπαχθεί σε οριστικό έλεγχο για το μερικό προσδιορισμό του εισοδήματός τους. Ανάλογες ρυθμίσεις προβλέπει και ο ΚΒΣ, όπως στα άρθρα 36 και 38.

Από τα προαναφερθέντα συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο φορολογικός νομοθέτης καθιερώνει διάφορες μορφές φορολογικών ελέγχων³⁴², ενώ παράλληλα παρέχει στον Υπουργό των Οικονομικών τη δυνατότητα ανάθεσης σε ad hoc οριζόμενα όργανα της διενέργειας ειδικών ελέγχων.

II.1. Είδη φορολογικών ελέγχων

Οι φορολογικοί έλεγχοι διακρίνονται σε α) συνοπτικούς, β) προσωρινούς και σε γ) τακτικούς.

α) Ο συνοπτικός φορολογικός έλεγχος έχει την έννοια ότι η έρευνα γίνεται στην έδρα της φορολογικής αρχής για τον εντοπισμό πρόδηλων σφαλμάτων των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων και αφορούν το φόρο εισοδήματος και το Φ.Π.Α. Επισημαίνεται ότι, όπως είναι αναμενόμενο, λόγω του μεγάλου αριθμού φορολογικών δηλώσεων, συναρτήσει της αδυναμίας πλήρους ελέγχου, έχει καθιερωθεί ο δειγματοληπτικός έλεγχος³⁴³. Εφόσον από τον έλεγχο αυτό προκύψουν στοιχεία που θεμελιώνουν υποψίες για απόκρυψη εσόδων ή φορολογικές παραβάσεις είναι δυνατό να διαταχθεί τακτικός έλεγχος.

β) Ο τακτικός φορολογικός έλεγχος συνίσταται³⁴⁴ στο συστηματικό έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων μιας επιχείρησης, μιας ή περισσότερων χρήσεων, με στόχο την διαπίστωση της ακρίβειας των

³⁴² Βλ. σχετ. για αυτούς Θ.ΦΟΡΤΣΑΚΗ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ», Εκδόσεις Αντ.Σάκκουλα Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 534 επ.

³⁴³ Συνίσταται στην εξέταση μέρους μόνο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ως δείγμα, κυρίως η επικέντρωση αυτή αφορά τους ελεύθερους επαγγελματίες και τις επιχειρήσεις, Βλ. ΦΙΝΟΚΑΙΩΤΗ ο.π. σελ. 422

³⁴⁴ Βλ. ο.π. σελ.423

δηλωθέντων στοιχείων και των τυχόν παραβάσεων των σχετικών φορολογικών ρυθμίσεων.

Προτεραιότητα διενέργειας του τακτικού φορολογικού ελέγχου προβλέπεται³⁴⁵ για δηλώσεις των οποίων, είτε επίκειται ο χρόνος παραγραφής είτε εμφανίζουν τα μεγαλύτερα εισοδήματα. Επίσης, για επιτηδευματίες που προβαίνουν σε οριστική παύση των εργασιών τους καθώς και για τις υπεράκτιες εταιρείες που θεωρούνται³⁴⁶ ως επιτηδευματίες.

Ειδικότερα ο τακτικός έλεγχος περιλαμβάνει την τήρηση ή μη των προβλεπόμενων από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, την ύπαρξη ή μη των νόμιμων δικαιολογητικών για τα αναγραφόμενα στα βιβλία έσοδα και δαπάνες κ.λ.π. Προς τον σκοπό αυτό, τα ελεγκτικά όργανα έχουν τη δυνατότητα να προβαίνουν σε διασταυρώσεις στοιχείων, στην αναζήτηση στοιχείων από άλλες δημόσιες αρχές, τράπεζες κ.λ.π.

Εξαιτίας της εν γένει αδυναμίας της φορολογικής διοίκησης να διενεργεί καθολικού χαρακτήρα τακτικούς ελέγχους στο μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων που υπάρχουν, ο Υπουργός Οικονομικών με αποφάσεις του είτε καθιερώνει τον δειγματοληπτικό έλεγχο είτε καθορίζει την διαδικασία υπό την οποία «περατώνεται συνοπτικά» οι ανέλεγκτες υποθέσεις των επιχειρήσεων με την καταβολή συγκεκριμένου ποσού, σύμφωνα με τον Ν. 3926/2004 που τροποποίησαν το άρθρο 66 του Ν.2238/94.

γ) Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος³⁴⁷ σκοπό έχει τη διαπίστωση απόκρυψης φορολογητέας ύλης από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες των οποίων το εισόδημα εξευρίσκεται λογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 31 και 49 του Ν. 2238/94 και συνίσταται³⁴⁸ στην έρευνα ενός ή περισσότερων συγκεκριμένων θεμάτων και αντικειμένων του πλήρους και οριστικού ελέγχου. Η προηγούμενη διενέργεια προσωρινού ελέγχου, δεν αποκλείει την ενέργεια και δεύτερου φορολογικού ελέγχου, ακόμα και εάν το προσωρινό φύλλο που είχε εκδοθεί έγινε οριστικό, καθότι, εφόσον διαπιστωθούν παραβάσεις εκδίδεται προσωρινό φύλλο ελέγχου προκειμένου περί Φ.Π.Α. προσωρινή πράξη.

³⁴⁵ Βλ. ο.π. σελ. 424

³⁴⁶ Βλ. άρθρο 2 παρ. 1 ΚΒΣ

³⁴⁷ Ο οποίος προβλέπεται στο άρθρο 67 του Ν.2238/94

³⁴⁸ Βλ. ο.π. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ.422

Επισημαίνεται ότι με τον Ν.3943/2011 προβλέπεται η δυνατότητα τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας και των ποσοστών και εκπτώσεων του φόρου στο πλαίσιο της έκδοσης προσωρινής πράξης .προσδιορισμού Φ.Π.Α χωρίς την διενέργεια άλλης ελεγκτικής ενέργειας, σε περίπτωση μη υποβολής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για κάποια φορολογική περίοδο.

Τέλος, μείζονος σημασίας είναι και πρέπει να επισημανθεί επίσης, ότι πλέον με το άρθρο 80 του Ν.3842/2010³⁴⁹ προβλέπεται σύστημα επιλογής υποθέσεων προς έλεγχο με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου ανάλυσης κινδύνου³⁵⁰.

II.2. Όργανα φορολογικών ελέγχων

Τα όργανα των φορολογικών ελέγχων είναι³⁵¹ καταρχήν, όπως ήδη επισημάνθηκε βάση του άρθρου 66 του Ν. 2238/94 (όπως τροπ. με το αρ. 8 παρ.2 του Ν.3943/2041, άρθρο 36 ΚΒΣ, α) ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ και οι ορισμένοι από αυτόν, υφιστάμενοί του, με έγγραφη και ειδική εντολή με την έννοια του καθορισμού του ελεγχόμενου προσώπου και του αντικειμένου του ελέγχου. Τα ίδια δικαιώματα αναγνωρίζονται και στους β) Επιθεωρητές, γ) Η Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων σύμφωνα με το αρ.8 του Ν.3949/2011 έχοντας τα ίδια δικαιώματα ελέγχου³⁵², με τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ. Επίσης, μετά από εισήγηση του Προϊστάμενου της ελεγκτικής υπηρεσίας, ενεργεί την επιλογή των υποθέσεων που θα ελεγχθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 80 του Ν.3842/2010.

δ) Ο φορολογικός νομοθέτης με τον Ν. 4002/2011 άρ.55 παρ. 6 με σκοπό να εντάξει σε ενιαίο έλεγχο όλες τις μεγάλες επιχειρήσεις αλλά και φυσικά πρόσωπα των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 30.000.000

³⁴⁹ Οποιοσ αντικατέστησε τον Ν.3220/2004 περί συστήματος αντικειμενικοποίησης των ελέγχων , βλ.ο.π. σελ. 424

³⁵⁰ Η μέθοδος αυτή βασίζεται σε ποιοτικά χαρακτηριστικά, οικονομικά δεδομένα και σε χωροταξικά και χρονικά δεδομένα , όπως λ.χ. η νομική μορφή της επιχείρησης και του κλάδου δραστηριοποίησης της, την ροπή της για πραβιατικότητα, στα ακαθάριστα έσοδα της και τα καθαρά κέρδη και τις ζημίες της, στον τόπο παραγωγής και διακίνησης σε εποχιακές δραστηριότητες κ.λ.π. , βλ. αναλ.ο.π. σελ. 424-425

³⁵¹ Βλ. σχετ. για αυτά ο.π. σελ. 425-428

³⁵² Λ.χ. επιτόπια εξέταση , ενεργεί ελεγκτικές επαλήθευσης παροχή εξηγήσεων από τον φορολογούμενο κ.λ.π.

Ευρώ³⁵³ ετησίως, συνέστησε την «Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία Φορολογίας Ανώνυμων Βιομηχανικών Εταιρειών (ΔΟΥ ΦΑΒΕ) Αθηνών», στην οποία μεταφέρεται συνολικά η αρμοδιότητα των καθοριζόμενων ή ανακαθοριζόμενων, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης μεγάλων επιχειρήσεων όλης της Επικράτειας, από όλες τις ΔΟΥ και τα Ελεγκτικά Κέντρα μετά από το χαρακτηρισμό αυτόν ως «μεγάλων Επιχειρήσεων³⁵⁴», ενώ η παρ. 7 του ιδίου ως άνω άρθρου και νόμου προβλέπει ότι : *«Η ΔΟΥ Φορολογίας Ανωνύμων Εταιρειών (ΦΑΕ) Αθηνών και στην αρμοδιότητα της περιέχονται και οι επιχειρήσεις αρμοδιότητας της ΔΟΥ ΦΑΒΕ Αθηνών των οποίων η αρμοδιότητα δεν μεταφέρεται στη ΔΟΥ μεγάλων Επιχειρήσεων».*

δ1) Η διατήρηση του Διαπεριφερειακού Κέντρου Αθηνών ή Θεσσαλονίκης (ΔΕΚ)³⁵⁵ και αφετέρου των Περιφερειακών Ελεγκτικών Κέντρων (ΠΕΚ) ως Ελεγκτικά Κέντρα, έχει προσωρινό χαρακτήρα, έως ότου θεσπιστούν τα νέα όργανα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Β.Ε. και Φ.Α.Ε. Έτσι, τα Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα (Τ.Ε.Κ.), ήταν αρμόδια³⁵⁶ για τον τακτικό οριστικό έλεγχο σε επιτηδευματίες και επιχειρηματίες με ετήσια ακαθάριστα έσοδα με 1.030.000,00 Ευρώ, τα ΠΕΚ από 1.031.000,00 Ευρώ με 9.000.000,00 Ευρώ, ενώ τα ΔΕΚ για επιχειρηματίες και επιτηδευματίες που ξεπερνούν τα 9.000.000,00 Ευρώ ακαθάριστα έσοδα καθώς και τις «συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους. Επισημαίνεται ότι αναφορικά με τα Τ.Ε.Κ. ήταν αρμόδια για τη διενέργεια ελέγχων όχι όμως και για την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων. Με μεταγενέστερη ρύθμιση επήλθε μεταφορά της αρμοδιότητας των Τ.Ε.Κ. υπέρ των Οργάνων των Δ.Ο.Υ.

ε) Με το άρθρο 88 του Ν.3842/2010 επανασυστάθηκε το Σώμα Δίωξης Οικονομικού εγκλήματος που ως κύριο καθήκον³⁵⁷ έχει την αποκάλυψη και την

³⁵³ Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες και τις Α.Ε. με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, το όριο είναι 10.000.000,00 Ευρώ βλ. αναλυτικότερα ο.π. σελ. 427.

³⁵⁴ Με την ΠΟΛ 1186/2011 ορίστηκε ως μεγάλες επιχειρήσεις νοούνται οι υπόχρεοι του άρθρου 101 και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ, βλ. αναλυτικότερα ο.π. σελ. 427

³⁵⁵ Έτσι μετονομάστηκε το Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο (ΕΘ.Ε.Κ.) που συστήθηκε με το άρθρο 3 του Ν.2343/95.

³⁵⁶ Βλ. σχετ. περί αρμοδιοτήτων Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π. σελ. 426

³⁵⁷ Βλ. αναλ.ο.π. σελ. 428, βλ. και Νικόλαο ΛΙΒΟ σε «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ» Ν.ΚΟΥΡΑΚΗ Εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα Αθήνα Κομοτηνή 2007, σελ. 437 επ. όπου εμφανίζονται οι αρμοδιότητες της ΥΕΕ(Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων), βάση του Π.Δ. 85/2005 και

καταπολέμηση του Οικονομικού Εγκλήματος, της λαθρεμπορίας και της μεγάλης φοροδιαφυγής, τον έλεγχο κίνησης κεφαλαίων και της διακίνησης αγαθών καθώς και της διακίνησης απαγορευμένων ουσιών, την έρευνα και την καταπολέμηση απατών και δραστηριοτήτων που διενεργούνται με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών μέσω του διαδικτύου, ο έλεγχος των εθνικών και κοινοτικών επιδοτήσεων και επιχορηγήσεων καθώς και η προστασία του αιγιαλού και της παραλίας των δημόσιων και ανταλλάξιμων κτημάτων στο ευρύτερο πλαίσιο της προστασίας της δημόσιας περιουσίας. Επιπλέον, αρμοδιότητα του, πέραν των ελέγχων, είναι και η έκδοση καταλογιστικών πράξεων προστίμου, για τις παραβάσεις που ανακαλύπτει.

στ) Παρεμφερείς αρμοδιότητες με εκείνες του ΣΔΟΕ, έχει και η Υπηρεσία της Οικονομικής Αστυνομίας και Δίωξης Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, η οποία συνεστήθη με το Π.Δ.9/2011. Ως αποστολή της έχει την έρευνα και την καταστολή οικονομικών εγκλημάτων που τελούνται σε βάρος των οικονομικών συμφερόντων του Δημοσίου αλλά και την δίωξη εγκληματικών συμπεριφορών που εκδηλώνονται μέσω του διαδικτύου.

Πρέπει να επισημανθεί ότι στην Οικονομική Αστυνομία και στο ΣΔΟΕ, υπηρετούν Γενικοί και Ειδικοί Ανακριτικοί Υπάλληλοι, αντίστοιχα, υπό την έννοια των άρθρων 33,34 του Κ.Π.Δ.

Οι ως άνω ελεγκτικές αρχές ενεργούν σύμφωνα με τον ΚΒΣ ειδικότερα με βάση τις ρυθμίσεις των άρθρων 66 του Ν.2238/94 και 36 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. τα ελεγκτικά όργανα μπορούν³⁵⁸ να ζητούν, με έγγραφη πρόσκληση από τους φορολογούμενους να προσκομίσουν κάθε στοιχείο που κρίνεται χρήσιμο για τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης καθώς και να παρέχουν διευκρινίσεις σχετικά με το αντικείμενο του ελέγχου. Πληροφορίες σχετικές με την εκάστοτε ελεγχόμενη υπόθεση, δύναται να ζητούν και από Δημόσιες Υπηρεσίες, δημοτικές αρχές από ΝΠΔΔ, τράπεζες και ιδιωτικές επιχειρήσεις και γενικά από κάθε τρίτο που κρίνεται ότι κατέχει χρήσιμα για την έκβαση του ελέγχου της υπόθεσης στοιχεία.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου δια σχετικής έκθεσης υποβάλλονται όπου αυτό απαιτείται, στην αρμόδια φορολογική αρχή, η οποία με βάση τα

του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 που είχε τις ίδιες αρμοδιότητες με αυτές του ΣΔΟΕ και τώρα επανήλθαν σε αυτό.

³⁵⁸ Για τις εξουσίες βλ. ενδ. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π. σελ. 428-434.

στοιχεία αυτά προβαίνει στην έκδοση καταλογιστικής του φόρου πράξης και την επιβολή προστίμων κατά τις οικείες διατάξεις.

Η σχετική έκθεση ελέγχου δεν συνιστά εκτελεστική διοικητική πράξη και συνεπώς δεν είναι δυνατό να προσβληθεί αυτοτελώς, αποτελεί δημόσιο έγγραφο (αρ.169 Κ.Δ.Δ.) και πλήρη απόδειξη περί των βεβαιωμένων σ' αυτό³⁵⁹. Η έλλειψή του, δεν αναπληρώνεται με άλλα έγγραφα και εκθέσεις και έχει ως συνέπεια την ακυρότητα της πράξης. Συνιστά την βάση των αποφάσεων των αρμόδιων φορολογικών αρχών για τον λογιστικό και εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και την επιβολή κυρώσεων, που προβλέπει ο νόμος. Η έκθεση ελέγχου, μαζί με την πράξη καταλογισμού κοινοποιείται στον φορολογούμενο, η μη κοινοποίηση επιφέρει την μη έναρξη της προθεσμίας προσφυγής.

Επιπρόσθετα, επισημαίνεται όμως ότι στην οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής η οποία στην πράξη συμπίπτει με την οριστικοποίηση βεβαίωσης του φόρου, η οποία εξάγεται από την έκδοση διοικητικής καταλογιστής πράξης για το φόρο που ο φορολογούμενος προσπάθησε να διαφύγει, κατά της οποίας δεν ασκήθηκε προσφυγή³⁶⁰ ή επί της οποίας εκδόθηκε τελεσίδικη απόφαση, διοικητικού δικαστηρίου, λόγω προσφυγής.

Επομένως, η οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής επέρχεται και με την οριστικοποίηση των πορισμάτων του φύλλου φορολογικού ελέγχου, που λαμβάνει χώρα με την πάροδο της προθεσμίας³⁶¹ προσφυγής κατά της έκθεσης ελέγχου ή με την τελεσιδικία της απόφασης επί πιθανής προσφυγής.

³⁵⁹ Βλ. σχ. Για την Έκθεση Ελέγχου ο.π. σελ. 440-443

³⁶⁰ Για την διοικητική επίλυση της διαφοράς και τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του προστίμου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του ΝΔ 3323/1995, όπως ισχύουν κάθε φορά (άρθρο 34 παρ. 4 Π.Δ.186/1992). Η διοικητική επίλυση της διαφοράς συμβαίνει όταν ο υπόχρεος σε βάρος του οποίου εκδόθηκε φύλλο ελέγχου και απόφαση επιβολής προστίμου, αμφισβητώντας την ορθότητα του, προτείνει τη διοικητική επίλυση της διαφοράς μεταξύ αυτού και του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η σχετική πρόταση υποβάλλεται στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που έχει εκδοθεί το φύλλο ελέγχου είτε με το δικόγραφο της προσφυγής είτε με ιδιαίτερη αίτηση που κατατίθεται μέσα στην νομική προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής αυτής που υποβάλλει. Η προθεσμία μέσα στην οποία επιτρέπεται προσφυγή κατά της απόφασης επιβολής προστίμου είναι 60 ημέρες, εκτός αν ο νομιμοποιημένος προς την άσκηση της διαμένει στην αλλοδαπή οπότε το χρονικό όριο ορίζεται στις 90 ημέρες (άρθρο 66Κ.Δ.Δ.), από την επομένη της κοινοποίησης. μέσα σε αυτήν την προθεσμία οφείλει να προσκομίσει εκείνα τα στοιχεία και να υποστηρίξει την αίτησή του και να αναπτύξει τους ισχυρισμούς του. Βλ. Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ, Ποιν. Δικ.4-5/2012, σελ.406

³⁶¹ Βλ. ο.π. Δ.ΖΙΟΥΒΑ, σελ. 94

Π.3. Δικαιώματα φορολογικά ελεγκτέου προσώπου στη φορολογική διαδικασία των ελέγχων –Δικαίωμα ακρόασης.

Δεδομένου α) ότι ο φορολογούμενος έχει υποχρέωση διευκόλυνσης του φορολογικού ελέγχου με την έννοια της παροχής των στοιχείων που θα ζητηθούν από τις φορολογικές ελεγκτικές αρχές, β) των συνεπειών που μπορεί να έχει ο φορολογικός έλεγχος αναφορικά με τις κυρώσεις που επισύονται, θα πρέπει να του αναγνωρίζεται το δικαίωμα γνώσης -πληροφόρησης των αποτελεσμάτων του ελέγχου, έτσι ώστε να αντιτάξει τα επιχειρήματα του, πριν την έκδοση των πράξεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης είναι βασικότατο και καθοριστικό εξ ορισμού³⁶². Συνταγματικό έρεισμα έχει το άρθρο 20 του Συντ. και στο πλαίσιο του διοικητικού δικαίου γενικά, συνίσταται στη δυνατότητα του διοικούμενου, πριν από την έκδοση δυσμενούς γι' αυτόν διοικητικής πράξης, να κληθεί από το διοικητικό όργανο, ώστε να διατυπώσει τις απόψεις του. Νομοθετικά ρυθμίζεται στο άρθρο 6 του Κ.Δ.Δ.

Καθόσον δεν υπάρχει ένας ενιαίος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, γίνεται δεκτό ότι οι φορολογούμενοι έχουν δικαίωμα πρόσβασης στα διοικητικά και ιδιωτικά έγγραφα σχετικά με την υπόθεσή τους με βάση το άρθρο 5 του Κ.Δ.Δ.

Είναι δεδομένο επίσης, ότι χωρίς δυνατότητα πρόσβασης³⁶³ του διοικούμενου στα διοικητικά στοιχεία, έχει ως επακόλουθο την αναποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της ακρόασης. Αυτό έχει ως επακόλουθο και την ελλιπή εκπλήρωση της υποχρέωσης της διοίκησης να αιτιολογεί με πληρότητα, επάρκεια και σαφήνεια της διοικητικές πράξεις της. Συνεπώς, πρόσβαση στα διοικητικά στοιχεία, ακρόαση και αιτιολογία συνιστούν εγγυήσεις για κάθε διοικητική διαδικασία, άρα και για την φορολογική διαδικασία.

³⁶² Είναι καταρχήν φυσικό δικαίωμα καθότι « ακόμη και ο ίδιος ο Θεός πρώτα απευθύνθηκε στον Αδάμ, ρωτώντας τον γιατί Παράκουσε Την Εντολή Του, και έπειτα τον εξεδίωξε από τον παράδεισο». Βλ. σχ. Αρθρογραφία Μ.ΣΤΑΣΙΝΟΠΟΥΛΟΥ «ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΥΠΕΡΑΣΠΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 20 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ ΕΙΣ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ ΑΘΗΝΩΝ» 1979 (Γραφείο Δημοσιευμάτων της Ακαδημίας Αθηνών) 1980, σελ. 109 επ.

³⁶³ Βλ. σχ. Ενδ. Τ. ΡΟΥΜΕΛΙΩΤΗ «Η ΠΡΟΣΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» ΝΟΒ.1986, σελ. 25 επ. και Π.ΛΑΖΑΡΑΤΟ. «ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΠΡΟΣΒΑΣΗΣ ΣΤΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ», Δίκη 1994, σελ. 446 επ.

Όντως με την ανάγνωση του άρθρου 36 παρ. 7 του ΚΒΣ διαπιστώνεται ότι υπάρχει πρόβλεψη υποχρέωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., να παραδώσει μετά το πέρας του τακτικού ελέγχου στον επιτηδευματία σημείωμα για τις παρατυπίες και παραλείψεις που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο, με υποδείξεις για την ορθή εφαρμογή του ΚΒΣ.

Εντούτοις, από την άλλη, το σημείωμα αυτό δεν αποτελεί στοιχείο της διαδικασίας για την σύνταξη έκθεσης ελέγχου και τις πράξεις επιβολής προστίμου³⁶⁴.

Αυτό που ισχύει σήμερα³⁶⁵ μετά τη θέση σε ισχύ του ΚΒΣ, είναι ότι δεν απαιτείται πλέον η επίδοση του σημειώματος ελέγχου, στο οποίο αναγράφονται συνοπτικά οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων έτσι ώστε να δοθεί η δυνατότητα στον φορολογούμενο να υποστηρίξει τις απόψεις του ή να αποδείξει το αβάσιμο των ελεγκτικών διαπιστώσεων, πριν τη σύνταξη της σχετικής έκθεσης ελέγχου και την επιβολή κυρώσεων.

Ο Διοικητικός Δικαστής εξετάζει τις τυχόν τυπικές παραβάσεις της διοίκησης μόνο στο μέτρο που ο προσφεύγων αποδείξει βλάβη από την μη τήρηση του τύπου που προβλέπεται. Πάντως, η μη κοινοποίηση της σχετικής έκθεσης του σημειώματος του ελέγχου (καθόσον προβλέπεται μόνο η κοινοποίηση της σχετικής έκθεσης μαζί με την καταλογιστή πράξη) προφανώς αποδυναμώνει το δικαίωμα της ακρόαση του φορολογούμενου.

Αναφορικά τέλος, με τα δικαιώματα ως σύνολο, που προβλέπονται στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, περί δίκαιης δίκης, καταρχήν πρέπει να ειπωθεί ότι η νομολογία³⁶⁶ του ΕΔΔΑ αρνείται την εφαρμογή του άρθρου 6 στις αμιγώς φορολογικές διαφορές, εκείνες δηλαδή που σχετίζονται με τη ρύθμιση του εν λόγω άρθρου αναφορικά με την αιτιολογία με το πεδίο εφαρμογής της, καλύπτει μόνο τις αστικής και ποινικής φύσεως δίκες.

Υπό προϋποθέσεις όμως οι φορολογικές κυρώσεις μπορούν να υπαχθούν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ εάν πληρούνται τρία κριτήρια α) την γενικότητα του μέτρου, β) τον χαρακτήρα της ως μέσου αποτροπής αλλά και καταστολής και γ) την βαρύτητα της κύρωσης.

³⁶⁴ Βλ. σχ. Ο.π. Κ.ΦΙΝΑΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 439-440 και ΣτΕ 1733/2002.

³⁶⁵ Βλ. ο.π. σελ. 431

³⁶⁶ Βλ. ο.π. σελ. 431

Ιδιαίτερα ενδιαφέρονσα όμως, είναι η νομολογία του ΕΔΔΑ³⁶⁷ σε σχέση με τις ποινικές και διοικητικές κυρώσεις για παράβαση φορολογικών ρυθμίσεων. Με έρεισμα ότι οι διοικητικές κυρώσεις υπό τη μορφή του προστίμου έχουν υπό προϋποθέσεις ποινικό χαρακτήρα, έκρινε μη επιτρεπτή την επιβολή δύο κυρώσεων για το αυτό αδίκημα.

III. Ειδικά δικονομικά ζητήματα ποινικού χαρακτήρα άμεσα και έμμεσα εξαρτώμενα από τη φορολογική διαδικασία

Όταν γίνεται μια προσπάθεια εντοπισμού και παρουσίασης ποινικών δικονομικών ζητημάτων, κατ' ουσίαν τα προβλήματα αυτά αφορούν το πεδίο της ποινικής δίκης όπου συγκρούονται συμφέροντα υψίστης σημασίας, από την μια πλευρά της πολιτείας που αξιώνει την ποινική προστασία ενός εννόμου αγαθού και από την άλλη του ατόμου, που βρίσκεται στη θέση του κατηγορουμένου και έχει την αξίωση να επιζητά να μην παραβιάζονται τα δικαιώματά³⁶⁸ του, καθότι βρίσκεται απέναντι στην πανίσχυρη κατηγορούσα αρχή μιας πολιτείας, η οποία ενεργεί με χαρακτήρα καταναγκαστικό (καθόσον τεκμαίρεται μονοπωλιακά³⁶⁹ την νομιμοποίηση της κρατικής βίας).

Αναφορικά τώρα με τα δικονομικά ζητήματα στην ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων της πολιτείας θα επιχειρηθεί καταρχήν ο εντοπισμός τους, δια της παράλληλης και ταυτόχρονης προσέγγισης τους αναφορικά με τα όρια μεταξύ της διοικητικής πράξης και της ανακριτικής

³⁶⁷ Βλ. ενδ. ΕΔΔΑ αποφ. 10/2/2009. Η προβληματική έγκειται στο ότι η χώρα μας εντασσόμενη στις ρυθμίσεις αυτές της ΕΣΔΑ, δεν μπορούσε να διανοηθεί ότι μέσω μιας μεταβαλλόμενης νομολογίας του ΕΔΔΑ θα αναλάμβανε τέτοιες υποχρεώσεις σε πάγια ριζωμένες νομικές παραδόσεις. όταν προβληματική ξεπεραστεί πλήρως τότε τα δικαιώματα που προβλέπονται στο άρθρο 6 θα κατοχυρωθούν παγίως και στη φορολογική διαδικασία. Μια άποψη άλλη όμως είναι ότι σε κάθε περίπτωση και εάν ήθελε θεωρηθεί εφαρμοστέα η νομολογία του ΕΔΔΑ, πρέπει κατ' αναλογία προς τα ισχύοντα στην εσωτερική έννομη τάξη, βάσει της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης να θεωρηθεί ότι η ως άνω απόφαση καταλαμβάνει υποθέσεις που δημιουργούνται μετά τη διαμόρφωση της και όχι πριν. Βλ. προσέγγιση Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π. σελ. 484

³⁶⁸ Δικαιώματα που πηγάζουν από το Σύνταγμα, την ΕΣΔΑ, τον ΧΘΔΑ, από την Παγκόσμια Διακήρυξη των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου καθώς και από το Διεθνές Σύμφωνο για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα, βλ. ενδεικτικώς άρ. 5,7,9,19 του Συντάγματος, αρ.5,6 ΕΣΔΑ, αρ. 48 παρ.1 ΧΘΔΑ, αρ.11 της Παγκόσμιας Διακήρυξης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου της 10/02/1948 και αρ.14 παρ.2 του Διεθνούς Συμφώνου για τα ατομικά και πολιτικά δικαιώματα της 19/12/1966. Βλ. εκτενέστερα ΝΑΪΝΤΟ Χ. «ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΕΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ», σελ.79 επομ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2010, βλ. ο.π.ΑΛΕΞΙΑΔΗ για το τεκμήριο της αθωότητας, σελ. 1-29., βλ. ο.π. ΚΑΡΡΑ, σελ. 55-57.

³⁶⁹ Βλ. απόψεις μέσα από STUART HALL, «Η ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΗΣ ΝΕΩΤΕΡΙΚΟΤΗΤΑΣ». σελ. 175, ΕΚΔΟΣΕΙΣ, ΣΑΒΒΑΛΑ, 2003

πράξης, με το εάν έχουν κανονιστική ισχύ στην διεξαγωγή των διοικητικών ερευνών το δικαίωμα στην μη αυτοενοχοποίηση και η αρχή του τεκμηρίου της αθωότητας, με τις προϋποθέσεις της παραδεκτής άσκησης της ποινικής δίωξης και των επιμέρους ζητημάτων που συνδέονται μ' αυτή εξαιτίας της φορολογικής διαδικασίας, με τη μαχιμότητα του εξολογιστικού υπολογισμού του φόρου, με την τοπική αρμοδιότητα του ποινικού δικαστηρίου, με το αν υπάρχει κανονιστική επενέργεια στην ποινική δίκη η προσβολή των δικαιωμάτων του φορολογουμένου στη φορολογική διοικητική διαδικασία, στην κανονιστική επενέργεια που υπέχει θέση με αναδρομική ισχύ «αρχικό λόγος άρσης του αδίκου».

Όλες οι ανωτέρω προσεγγίσεις και οι προβληματισμοί θα διακριθούν καλύτερα μέσω των εξής φάσεων 1) κατά τη διαδικασία συλλογής των αποδείξεων, 2) κατά την άσκηση της ποινικής δίωξης (δηλαδή αντίστοιχα η φάση της προδικασίας της ποινικής δίκης), 3) κατά την επ' ακροατηρίω διαδικασία της ποινικής δίκης, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι δεν δύναται τα υπό ανάλυση ζητήματα να υπέχουν θέση προβληματικής και σε περισσότερες φάσεις ή και σε όλες, εξαιτίας του παρακολουθηματικού τους χαρακτήρα.

Προς διευκόλυνση της προαναφερθείσας προσπάθειας που θα επιχειρηθεί, επισημαίνεται εκ νέου ότι η φορολογική διαδικασία εν γένει και συνοπτικά, περιλαμβάνει, ι) τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου από τη φορολογική αρχή, ιι) την έκδοση διοικητικής καταλογιστής πράξης για τον φόρο που ο φορολογούμενος προσπάθησε να διαφύγει, ιιι) την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής είτε λόγω μη άσκησης παραδεκτής προσφυγής κατ' αυτής είτε με έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε και ιιιι) την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς από την φορολογική αρχή δια του Προϊσταμένου της.

Διευκρινίζεται επίσης και, για λόγους οικονομίας, ότι η αίτηση της μήνυσης της αρμόδιας φορολογικής αρχής κατά τη ρητή τιτλοφόρηση της διάταξης του αρ. 41 Κ.Π.Δ. αποτελεί αίτηση δίωξης³⁷⁰.

³⁷⁰ Βλ. ενδ. ΑΠ778/2010, Α.Π.835/2010, Α.Π. 833/2010 ΤΠΠ, ΔΣΑ

III. 1 Κατά την αποδεικτική διαδικασία

Εξαιτίας, της παρακολουθηματικής σχέσης και της εξαρτήσεως³⁷¹ του φορολογικού ποινικού δικαίου έναντι των αντίστοιχων φορολογικών διοικητικών διατάξεων, ο ρόλος των οργάνων, που διενεργούν φορολογικούς ελέγχους, είναι μείζονος σημασίας στην αποτύπωση των αιτιακών συνθηκών ή των αιτιακών όρων που θα καταδείξουν την επέλευση της βλάβης της περιουσίας του Δημοσίου εν γένει. Η εξέχουσα θέση τους κατά τη διαδικασία αποτύπωσης της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών εγκλημάτων, είναι αυτόδηλη και ευαπόδεικτη και προκύπτει από τη δυνατότητα³⁷² τους να ελέγχουν και να διαπιστώνουν την τήρηση ή μη των αντίστοιχων φορολογικών διατάξεων από την πλευρά των προσώπων που ασκούν μια κινδυνώδη, έως επί των πλείστον επιχειρηματική, δραστηριότητα για τη φορολογική τάξη.

Ωστόσο, παρά τη διαπίστωση αυτή, οι έλεγχοι που διενεργούν δεν αποτελούν ανακριτικές πράξεις στο πλαίσιο καταρχήν της προληπτικής φύσεως διοικητικού χαρακτήρα δράσης τους. Τα δε πορίσματά τους, αντιστοιχούν σε «πηγές», από τις οποίες δημιουργείται η πεποίθηση για την αλήθεια των αποδεικτικών γεγονότων.

Τυπικά³⁷³ όμως μόνο οι μαρτυρίες τους, τα φύλλα ελέγχου και οι καταλογιστές πράξεις τους κ.λ.π.. που ως έγγραφα υποβάλλουν, μπορούν ως ενδείξεις εν τέλει να θεωρηθούν αποδεικτικά μέσα³⁷⁴.

Είναι επίσης αυτονόητο, ότι για νομικούς λόγους, δεν μπορεί να ταυτιστεί η διοικητικής φύσεως έρευνα, με την έρευνα που προβλέπεται στο αρ.

³⁷¹ Καθότι το στοιχείο της εξάρτησης, της προστατευτικής δράσης των κανόνων του φορολογικού ποινικού δικαίου από την τήρηση ή την παράβαση των διοικητικών φορολογικών διατάξεων, είναι πολύ ισχυρό.

³⁷² Εξαιτίας των ειδικών επιστημονικών γνώσεων καθώς και της πείρας.

³⁷³ Δεδομένου ότι καταρχήν δεν είναι ανακριτικοί υπάλληλοι. Όσον αφορά βέβαια τα πρόσωπα που ασκούν ανακριτικά καθήκοντα θα πρέπει να λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.243 Κ.Π.Δ.

³⁷⁴ Η έννοια των αποδεικτικών μέσων δεν θα πρέπει να ταυτίζεται με την έννοια της απόδειξης η οποία ταυτίζεται με την ενέργεια εκ της οποίας επιζητείται η δικαστική βεβαιότητα σε σχέση προς τα πραγματικά εκείνα περιστατικά από τα οποία διαπιστώνεται η κατ' ιδίαν εγκληματική πράξη και η σχέση αυτής προ στον κατηγορούμενο, βλ. ο.π. «ΑΛΕΞΙΑΔΗ», σελ.31-32, Για τις έννοιες της απόδειξης, των αποδεικτικών μέσων, ενδείξεων κ.α. βλ. ο.π. «Σ.ΑΛΕΞΙΑΔΗ» σελ.240 επόμεν, Οι ενδείξεις κατατάσσονται στα πραγματικά αποδεικτικά μέσα, γιατί αποκαλύπτονται από επισκόπηση πραγματικής κατάστασης. Ως ένδειξη, θεωρούνται γεγονότα, καταστάσεις ή αντικείμενα που εξαιτίας των ειδικών συνθηκών κάτω από τις οποίες συνέβησαν ή διαμορφώθηκαν αποκτούν ειδική σημασία για την ανάκριση του εγκλήματος

253 Κ.Π.Δ., διότι προϋπόθεση της είναι η διεξαγωγή ανάκρισης για κακούργημα ή πλημμέλημα.

Όλα τα ανωτέρω βέβαια, αφορούν την κατηγορούσα αρχή από τη στιγμή που θα κληθεί να κρίνει και την επάρκεια των αντικειμενικών ενδείξεων πριν την άσκηση ποινικής δίωξης, καθότι εάν έχει προηγηθεί η διοικητική δίκη τότε κατ' ουσίαν η «αντικειμενική υπόσταση» θα κριθεί από το Διοικητικό Δικαστήριο, η κρίση του οποίου είναι δεσμευτική³⁷⁵.

Έτσι, όσον αφορά τη φύση της διάταξης³⁷⁶ εκείνης που περιγράφεται στο αρ. 30 παρ. 5 περ. ε΄ του Ν. 3296/2004, με την οποία το ΣΔΟΕ μπορεί να προβαίνει σε δεσμεύσεις σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων με έγγραφο του Προϊσταμένου της αρμόδιας Περιφερειακής Διεύθυνσης, ενημερώνοντας για την ενέργεια του αυτή εντός 24 ωρών τον αρμόδιο Εισαγγελέα, είναι διοικητικής φύσεως μέτρο και μάλιστα προληπτικού χαρακτήρα διοικητικό μέτρο³⁷⁷. Η λήψη του από το Διευθυντή της αντίστοιχης Περιφερειακής Διεύθυνσης του ΣΔΟΕ, παράγει διοικητική διαφορά που επιλύεται με ένδικο βοήθημα ενώπιον του ΣτΕ, ενώ η διάρκειά του παύει αυτοδικαίως μόλις μετά το φορολογικό έλεγχο επιβληθούν τα σχετικά πρόστιμα στον φορολογούμενο ή ληφθούν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά το αρ. 14 του Ν.2523/1997³⁷⁸. Σκοπός του εν λόγω μέτρου είναι η προφανής προστασία του γενικότερου δημόσιου συμφέροντος κα άλλωστε επιβάλλεται από διοικητικό όργανο κατόπιν τηρήσεως της προβλεπόμενης διοικητικής Διαδικασίας.

Με το ίδιο σκεπτικό, δηλαδή με δικαιολογητική βάση την εξυπηρέτηση του ευρύτερου Δημόσιου συμφέροντος, προληπτικού χαρακτήρα διοικητικής φύσεως διάταξη είναι και αυτή του αρ. 82 παρ.2 Κ.Φ.Ε., στην οποία προβλέπεται ότι οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, δικαστικές αρχές δημόσιες επιχειρήσεις και Οργανισμοί και λοιποί φορείς του Δημοσίου, τα νομικά

³⁷⁵ Βλ. αρ. 21 παρ. 3 Ν.2523/1997.

³⁷⁶ Βλ. Α.ΤΣΟΓΚΑ σε Ποιν. Δικ. 8-9/2001, σελ. 998 και την υπ' αριθμ. 2797/2009 απόφαση ΣτΕ

³⁷⁷ Από την ως άνω απόφαση κρ' θηκε ότι δεν συνδέεται εκ των προτέρων με την επίτευξη των επιδιωκόμενων από συγκεκριμένη νομοθεσία σκοπών.

³⁷⁸ Αυτό σημαίνει δέσμευση του 50% των κεφαλαίων και των στοιχείων, η λήψη των οποίων μέτρων αποτελεί διοικητική κύρωση, όχι όμως για παράβαση διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας, αλλά διότι περιορίζονται περιουσιακά δικαιώματα.

πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, τα πιστωτικά ιδρύματα, οι εταιρείες μεσολάβησης στην μεταφορά κεφαλαίων κ.λ.π., έχουν υποχρέωση ηλεκτρονικής υποβολής προς το Υπουργείο Οικονομικών κάθε στοιχείο και πληροφορία οικονομικού και φορολογικού ενδιαφέροντος που τους ζητείται. Κατ'εξαιρέση των διατάξεων του τραπεζικού και επαγγελματικού απορρήτου και της προϋπόθεσης συγκατάθεσης του φυσικού προσώπου του οποίου τα δεδομένα διαβιβάζονται προφανώς για να επεξεργαστούν. Άλλωστε, με διοικητική πράξη νομοθετικού περιεχομένου ρυθμίζονται τα επιμέρους διαδικαστικά θέματα για την εφαρμογή των ανωτέρω.

III. 1α) Κατά τη διαδικασία συλλογής των αποδείξεων

Η εξάρτηση της ποινικής διαδικασίας απορρέει, όπως επισημάνθηκε πριν, από τον τεχνικό χαρακτήρα του ουσιαστικού φορολογικού ποινικού δικαίου. Η εν λόγω εξάρτηση όμως μπορεί να προκαλέσει δικονομικά αρνητική δεσμευτική επιρροή στην επακολουθήσασα ποινική δίωξη.

Η πιθανολογούσα εν λόγω πρόκληση εξαρτάται από το εύρος της κανονιστικής ισχύς που υπέχουν στο επίπεδο των διοικητικών ελέγχων τα δικαιώματα της μη αυτοενοχοποίησης και η αρχή του τεκμηρίου της αθωότητας.

Καταρχήν, το άρθρο 72 Κ.Π.Δ. ορίζει την ιδιότητα του κατηγορουμένου την αποκτά εκείνος εναντίον του οποίου ο Εισαγγελέας άσκησε ρητά την ποινική δίωξη και εκείνος στον οποίο σε οποιοδήποτε στάδιο της ανάκρισης αποδίδεται η αξιόποινη πράξη και εκείνος που αναφέρεται στην μήνυση, στην έγκληση, στην αίτηση ή στην έκθεση για αξιόποινη πράξη.

Στα πλαίσια της ερμηνείας³⁷⁹ του αρ. 6 της ΕΣΔΑ, ως κατηγορούμενος θεωρείται το πρόσωπο εναντίον του οποίου εκδηλώνεται μια πράξη βούλησης των διωκτικών αρχών, από την αξιολόγηση της οποίας συνάγεται η πρόθεσή τους να αρχίσουν μια διερευνητική διαδικασία κατά του προσώπου αυτού που εικάζουν ως δράστη μιας αξιόποινης πράξης. Μάλιστα δεν απαιτείται να

³⁷⁹ Βλ. ο.π. ΑΛΕΞΙΑΔΗ, σελ. 11,12,13 παραπομπές 31,32 και 34 στην οποία εμφανίζεται η αντίθετη άποψη του Καθηγητή Ανδρουλάκη ο οποίος θεωρεί προϋπόθεση της ιδιότητας του κατηγορουμένου την έναρξη της ποινικής δίκης (υπόψιν ότι στην έννοια του προσώπου δεν θεωρείται μόνο το φυσικό πρόσωπο αλλά και το νομικό, δεδομένου ότι άλλα εθνικά δίκαια αναγνωρίζουν ποινική «ευθύνη» σε νομικά πρόσωπα). Βλ. και ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ Ζ. «ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΟΡΙΑ ΤΗΣ ΑΣΤΥΝΟΜΙΚΗΣ ΕΞΟΥΣΙΑΣ», σελ. 672-680 και παραπομπή 2395, σελ.643-663 παραπομπή 2332 και 2334.

υπάρχει μια ιδιαίτερη και ξεκάθαρη απόφαση να διωχθεί κάποιος ως κατηγορούμενος, μπορεί η πράξη βούλησης ή διωκτική πρόθεση να προκύπτει συμπερασματικά από την υπόθεση, όταν τα διωκτικά όργανα διερευνούν έχοντας στο «στόχαστρο» κάποιον ύποπτο.

Γιατί όμως υπάρχει ανάγκη να ειπωθούν τα παραπάνω; Διότι παρόλο που ο χαρακτηρισμός ενός προσώπου ως κατηγορούμενου έχει από κοινωνική άποψη δυσάρεστες επιπτώσεις (λόγω του στιγματισμού που τον ακολουθεί), ωστόσο ο ίδιος ο χαρακτηρισμός από δικονομική άποψη παίρνει την μορφή εγγύησης υπέρ του ατόμου.

Εν κατακλείδι, οι εγγυήσεις αυτές αφορούν τα χαρακτηριστικά περί δίκαιης δίκης που περιγράφονται στο αρ. 6 της ΕΣΔΑ, και ερμηνεύονται νομολογιακά από το ΕΔΔΑ. Εγώ όμως για την εν θέματι προβληματική θα εστιάσω καταρχήν στο αρ. 6 παρ. 1,2 της ΕΣΔΑ από όπου ερίζεται και αντίστοιχα που προβλέπεται το δικαίωμα στην μη αυτοενοχοποίηση (και μη έργο αυτοενοχοποίησης) και το τεκμήριο της αθωότητας.

Οι προϋποθέσεις συνδρομής του εν λόγω τεκμηρίου³⁸⁰ και αντίστοιχου δικαιώματος (ώστε να αναγνωρίζονται) είναι α) Προφανώς το υποκείμενο υπέρ του οποίου αναγνωρίζεται το τεκμήριο και το δικαίωμα-τούτο εκφράζεται με τον όρο³⁸¹ «παν πρόσωπο»- και β) Κατηγορία για διάπραξη εγκλήματος -τούτο προσδίδει στη διαδικασία το χαρακτηρισμό της ποινικής διαδικασίας-.

Το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ καταρχήν αναφέρεται σε υποθέσεις αστικής και ποινικής φύσεως. Υπό το πρίσμα όμως της νομολογίας³⁸² του ΕΔΔΑ, γίνεται δεκτό ότι το αρ. 6 περί δίκαιης δίκης επέχει θέση και σε διαδικασίες συλλογής αποδεικτικών μέσων σε βάρος οποιουδήποτε προσώπου που μπορεί να «μορφοποιούνται» υπό την σκέπιν των διοικητικών ερευνών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές μπορούν να οδηγήσουν είτε σε διοικητική κύρωση που όμως επέχει θέση ποινής³⁸³, εκ της βαρύτητάς³⁸⁴ της κρινόμενη, είτε τα

³⁸⁰ *Εναπόδεικτα συνάγεται ότι το ίδιο τεκμήριο δεσμεύει επίσης όλα τα δικαστικά πρόσωπα καθώς και τους κρατικούς λειτουργούς οι οποίοι παίρνουν μέρος με οποιαδήποτε ιδιότητα στην ποινική διαδικασία.*

³⁸¹ *Αρ. 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ.*

³⁸² *Βλ. ενδεικτικώς Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ «ΚΟΙΝΟΤΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΟΙΝΟΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ», περιεχόμενο παραπομπής 30 στη σελ. 164, Ποινικά Χρονικά Ε/2010, καθώς και Δ.ΖΙΟΥΒΑ, ο.π. σελ. 3*

³⁸³ *Βλ. κ. Δ.ΖΙΟΥΒΑ σελ. 37-38 και τις εκεί υποσημειώσεις και παραπομπές υπ' αριθμ. 53,54,55,56.*

αποτελέσματα των «διοικητικών αυτών ερευνών» θα αποτελέσουν συστατικά στοιχεία επιβαρυντικών αποδεικτικών μέσων που θα χρησιμοποιηθούν σε μια ποινική διαδικασία. Δεδομένου ότι είναι άνευ δικαιοσύνης αξίας να τηρηθούν οι διατάξεις του αρ. 6 κατά τη διάρκεια μιας ποινικής δίκης και να μην τηρηθούν και κατά τη διάρκεια της συλλογής των επιβαρυντικών αποδεικτικών μέσων, τα οποία θα αποτελέσουν τη θεμέλιο βάση και τον πυλώνα την έναρξη μιας ποινικής διαδικασίας³⁸⁵. «Εν προκειμένω το εύρος της έννοιας της «αξιόποινης» πράξης και το εύρος της έννοιας της «ποινικής» δίκης κατά το ΕΔΔΑ δεν θα πρέπει να ταυτίζεται με τους συγκεκριμένους ορισμούς που δίδονται από τα εκάστοτε εθνικά δικαιοσύνη συστήματα, εφαρμοσμένα σε τοπικά όρια, αλλά εννοιολογικά είναι ευρύτερα και προσδιορίζονται κάθε φορά από την νομολογία του ΕΔΔΑ. Έτσι, ανακύπτουν ζητήματα³⁸⁶ που συνδέονται με το επιτρεπτό ή μη της παραπομπής στο ακροατήριο και την επιβαρυντική αποδεικτική αξιοποίηση από την εκάστοτε κατηγορούσα αρχή, της επιβολής κύρωσης σε βάρος προσώπου που κατηγορείται για τέλεση αξιόποινης πράξης αν για παράδειγμα παραβιαστεί το δικαίωμα του στην μη αυτοενοχοποίηση και το τεκμήριο της αθωότητας.

Εν προκειμένω τώρα για τους φορολογικούς ελέγχους διοικητικού χαρακτήρα που γίνονται δια των οργάνων που προαναφέρθηκαν, αυτοί εν κατακλείδι θα μπορούσαν να διακριθούν³⁸⁷ σε προληπτικούς-δειγματοληπτικούς αλλά και ελέγχους που γίνονται κατόπιν καταγγελίας σε συγκεκριμένο πρόσωπο ή σε συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως προς τους ελέγχους προληπτικού και δειγματοληπτικού χαρακτήρα, θεωρώ ότι δεν υπάρχει κάποιο πρόβλημα που να αφορά³⁸⁸ την ποινική επιστήμη.

³⁸⁴ Εξαρτάται από την κοινωνικοηθική απαξία που επιφέρει μια διοικητική κύρωση. Βλ. ο.π.Χ. ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ, *Ποιν. Χρον.* Ε2010, σελ. 134.

³⁸⁵ Είτε αυτή θα ονομασθεί ποινική δίωξη, είτε προκαταρκτική έρευνα είτε προανάκριση είτε όμως και «αστυνομική έρευνα», υπό την ευρύτερη έννοια

³⁸⁶ Βλ. σχετικώς ΤΣΟΛΚΑ Ο. «ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΣΤΗΝ ΜΗ ΑΥΤΟΕΝΟΧΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΤΟ ΤΕΚΜΗΡΙΟ ΤΗΣ ΑΘΩΟΤΗΤΑΣ», *Ποιν. Χρονικά* ΝΔ/2004, σελ. 97 επομ.

³⁸⁷ Βλ. σχ. *Είδη φορολογικών ελέγχων* Π.1. της παρούσης εργασίας., όπου εξάγεται το συμπέρασμα μιας γενικής κατηγοριοποίησης με σκοπό ενίοτε την πρόληψη και άλλοτε την καταστολή.

³⁸⁸ Γιατί αφορά άλλους κλάδους της νομικής επιστήμης κυρίως του διοικητικού δικαίου, αναφορικά με το αν υποκρίπτεται κάποια «κρυπτοποιή», αν υπήρξε κατάχρηση διοικητικής διαδικασίας κ.λ.π. Εκτός αν είναι δυνατόν μια δικαιοκρατικά ελλειμματικώς λειτουργούσα διοίκηση να διαστρέψει έναν δειγματοληπτικό έλεγχο σε κατασταλτικό (αν όχι και σε ανακριτικό, οπότε η δράση της εκφεύγει των ορίων του διοικητικού δικαίου και εισέρχεται στο πεδίο της ποινικής δικονομίας). Προκειμένου δηλ. η διοίκηση να παρακάμψει τις αυστηρότερες εγγυήσεις που οφείλει να τηρήσει για την διενέργεια ενός κατασταλτικού (πολλώ μάλλον :ενός ανακριτικού) χαρακτήρα ελέγχου,

Ως προς τους ελέγχους όμως που έχουν «συγκεκριμενοποιηθεί», θεωρώ ότι τίθεται θέμα ισχύος του δικαιώματος και του τεκμηρίου, προς όφελος εκείνων των προσώπων κατά των οποίων στρέφονται οι υπόνοιες³⁸⁹ κατά οργάνων φορολογικού ελέγχου των διοικητικών αρχών (δηλ. της φορολογικής διοίκησης και λοιπά όργανα ελέγχου³⁹⁰) για τετελεσμένη αξιόποινη πράξη. Κατά τη γνώμη μου οι έλεγχοι που συγκεκριμενοποιούνται ταυτίζονται με «διοικητικούς ελέγχους κατασταλτικού χαρακτήρα». Πρόκειται δηλαδή για μια διοικητική διαδικασία³⁹¹ που σκοπό έχει την καταστολή διαπιστούμενων διοικητικών παραβάσεων δια της επιβολής διοικητικών κυρώσεων. Η μη συμμόρφωση του διοικούμενου προς τις κρατικές επιταγές (δηλ. προς τις επιταγές της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας) καθώς και η επανόρθωση της βλάβης (εάν αυτό είναι εφικτό) που προξενήθηκε με την ανυπακοή του διοικούμενου στην «φορολογική τάξη» γίνεται καταρχήν δια της επιβολής διοικητικής κύρωσης κατ'αυτού.

Όμως, όπως έχει ήδη ειπωθεί, ο έλεγχος, οι έρευνες που διενεργούνται από τα όργανα του φορολογικού ελέγχου, οι διοικητικές πράξεις επιβολής προστίμου, η ακρόαση του παραβάτη ως είδος «απολογίας» της φορολογικής νομοθεσίας, διαβιβάζονται στην κατηγορούσα αρχή και αποτελούν χρήσιμα αποδεικτικά μέσα.

Εάν μέσα σε όλη αυτή τη διαδικασία ή μέρος αυτής το ελεγχόμενο πρόσωπο καλείται ως «μέσο απόδειξης» να συμβάλλει στη συλλογή

ενδέχεται να μετέλθει το τέχνασμα ότι διενεργεί απλώς διεγματοληπτικό έλεγχο. Για να διακριβώνεται λοιπόν η νομιμότητα μιας ελεγκτικής ενέργειας εκ μέρους της διοίκησης απαιτείται να αποσαφηνίζεται κάθε φορά επί τη βάσει ποίας πληροφορίας ή γνώσεως έδρασε, και αν αποδεικνύεται ότι η σοβαρότητα των πληροφοριών που είχε την συγκεκριμένη στιγμή ήταν τέτοια ώστε να μην της επιτρέπεται προληπτικός διοικητικός έλεγχος αλλά επέμβαση μόνο λ.χ. ως προανακριτικής αρχής, τότε (πέραν της όποιας υπηρεσιακής ευθύνης) ενδέχεται το αποδεικτικό υλικό να αξιολογηθεί ως παρανόμως κτηθέν (αρ.177παρ.2 Κ.Π.Δ.). Βλ. ο.π. ΛΙΒΟΣ Ν, σελ.457

³⁸⁹ Το θεμελιώδες χαρακτηριστικό κάθε κατασταλτικής ενέργειας της διοίκησης έγκειται ακριβώς στο ότι αφενός μεν αυτή διενεργείται πάντοτε επί τη βάση υπόνοιας σε βάρος συγκεκριμένου πολίτη και αφετέρου επί τη βάση της υποθέσεως ότι ο εν λόγω πολίτης δεν τέλεσε αορίστως κάποιο διοικητικό ή ποινικό αδίκημα αλλά ότι βαρύνεται με την διάπραξη συγκεκριμένης πράξης για την απόδειξη της οποίας είναι αρμόδια αποκλειστικώς η διοίκηση. Βλ. ο.π. ΛΙΒΟΣ, σελ. 457

³⁹⁰ Οι αρμοδιότητες και ο σκοπός τους προσομοιάζουν την ΕΥΕΠ μ'αυτές που έχει μια με διοικητική αρχή(ιδίως της Οικονομικής Αστυνομίας και το ΣΔΟΕ που είναι γενικοί και ειδικοί ανακριτικοί υπάλληλοι αντίστοιχα).

³⁹¹ Επομένως υπάρχουν δικαιώματα και υποχρεώσεις αντίστοιχα που απορρέουν από τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασία και τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, Βλ. Ν. ΛΙΒΟ σε Ν.ΚΟΥΡΑΚΗ με τη συνεργασία Δ.ΖΙΟΥΒΑ «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ», σελ.467, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝ. ΣΑΚΟΥΛΑ,2007

επιβαρυντικών για τον ίδιο αποδεικτικών μέσων³⁹², ή καλείται να καταθέσει για αυτοεπιβαρυντικά γεγονότα³⁹³ ή υφίσταται οποιοδήποτε είδος εξαναγκασμού³⁹⁴ στο δικαίωμα του αυτοκαθορισμού του ατόμου που καλείται να συμβάλει λόγο ή δια έργου στη διαδικασία αποδεικτικών μέσων σε βάρος του, και αυτή η διαδικασία ή το μέρος αυτής, χρησιμοποιηθεί από την κατηγορούσα αρχή ως αποδεικτικό υλικό στοιχειοθέτησης της κατηγορίας του των φορολογικών εγκλημάτων, τότε κατά τη γνώμη μου επέρχεται πλήρη ακυρότητα σύμφωνα με το στοιχείο δ της παρ. 1 του αρ.171 Κ.Π.Δ., όπως αυτό τροποποιήθηκε με τον Ν.3904/2010 που αφορούσε τον εξορθολογισμό και τη βελτίωση στην απονομή της ποινικής Δικαιοσύνης, διότι παραβιάζεται το αρ.6 παρ.1 και 2 της ΕΣΔΑ.

Παραβιάζεται δηλαδή και το τεκμήριο της αθωότητας που συνιστά υποχρέωση της πολιτείας να αντιμετωπίζει τον πολίτη ως αθώο μέχρι να αποδειχθεί νομίμως η ενοχή του³⁹⁵.

Η πολιτεία για να μην παραβιάζει το τεκμήριο αυτό, πρέπει στους προληπτικής φύσεως ελέγχους που διενεργούν οι Υπηρεσίες της και εμφανίζονται ως διοικητικές πράξεις, να διέπονται από τις γενικότερες αρχές³⁹⁶ της νόμιμης διεξαγωγής των διοικητικών πράξεων.

Σημαντικές προϋποθέσεις³⁹⁷ για την νομιμότητα της διεξαγωγής είναι μεταξύ άλλων, η ρητή πρόβλεψη στο νόμο³⁹⁸, ο ελεγχόμενος να ενημερώνεται για το χαρακτήρα και το σκοπό που επιδιώκεται με αυτόν πριν τη διενέργεια του, όπως επίσης ο έλεγχος να τελεί σε αναλογία³⁹⁹ ως προς τον επιδιωκόμενο σκοπό.

³⁹² Όπως για παράδειγμα να παράσχει έγγραφα με αυτοεπιβαρυντικό περιεχόμενο ή να καλείται να συνδράμει κατά την «αυτοψία».

³⁹³ Α.χ. κατά τη διαδικασία «απολογίας» του στην Υπηρεσία, προς την αποδιδόμενη σε αυτό την κατηγορία.

³⁹⁴ Α.χ. η ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΟΡΩΝ (ΑΕΠΟ), «εξαναγκάζει» έμμεσα την «συνεργασία» του ελεγχόμενου προσώπου; Αν ναι σε τι βαθμό ώστε να μην παραβιάζεται το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης.

³⁹⁵ Κατά συνέπεια από την ουσία του τεκμηρίου αυτού συνάγεται ότι αντικείμενο απόδειξης στην ποινική δίκη είναι κατά βάση η ενοχή του κατηγορουμένου, καθόσον η αθωότητα του τεκμαίρεται. Έτσι το βάρος της απόδειξης στην ποινική δίκη φέρει η κατηγορούσα αρχή και όχι ο κατηγορούμενος, βλ. ο.π. Ο.ΤΣΟΛΚΑ, σελ.98-99

³⁹⁶ Βλ. ο.π. ΤΑΧΟ, σελ.68

³⁹⁷ Βλ. ο.π. ΛΙΒΟ, σελ. 458

³⁹⁸ Όχι μόνο το αντικείμενο δράσης αλλά και τα όρια αυτής, βλ. για την προβληματική αυτή στο επίπεδο των νόμων «εν λευκώ», ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ Α. «ΥΠΕΡΑΣΠΙΣΗ», Τόμος 4^{ος}, 1994, σελ. 641-544.

³⁹⁹ Το κριτήριο αυτό αποκτά για τον διοικούμενο την αυτονόητη σημασία του αργότερα, κατά την δικαστική εκτίμηση της νομιμότητας του ελέγχου.

Κατ' αυτόν τον τρόπο τα αποτελέσματα ελέγχων προληπτικού – δειγματοληπτικού χαρακτήρα των φορολογικών οργάνων, θα μπορούν να αποτελούν αποδεικτικά μέσα χωρίς να τελούν υπό τον φόβο της απόλυτης ακυρότητας. Η πλήρης δυνατότητα άσκησης του διοικούμενου, στο δικαίωμα της ακρόασης πληροφόρησης, παράστασης κατά τη διαδικασία της «απολογίας» θα επιφέρει και την αξιοποίηση⁴⁰⁰ αυτής της διαδικασίας ως αποδεικτικού μέσου στην κατηγορούσα αρχή.

Βέβαια, όλα τα παραπάνω κρίνονται κάθε φορά *in concreto* από τη διερεύνηση της κάθε υπόθεσης. Εδώ, όμως πρέπει να επισημανθούν τα εξής ως παραδείγματα και ως μετέπειτα προβληματισμοί. Καταρχήν η υποχρέωση του φορολογούμενου, προς διευκόλυνση των οργάνων στο φορολογικό έλεγχο, όπως ήδη επισημάνθηκε είναι προφανές ότι αποτελεί ενδείκτης της υπό ανάλυσης προβληματικής και μάλιστα σοβαρός, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι επιβάλλεται η διερεύνηση κάθε φορά (εξατομικευμένα) της παραβίασης ή μη της αρχής της μη αυτοενοχοποίησης.

Κατά δεύτερον εάν οι κανόνες αντιστροφής του βάρους της απόδειξης στη φορολογική διοικητική έρευνα και δίκη, παρακολουθούν και *μολύνουν* την αποδεικτική διαδικασία στην Ποινική Δίκη⁴⁰¹. Η απάντηση μάλλον είναι θετική. Για παράδειγμα ο Κ.Φ.Ε. προβλέπει στο άρθρο 48 παρ.3 «...Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση....»(προστέθηκε με το αρ. 15 παρ. 3 του Ν.3888/2010)

Έτσι, κατά νομολογιακή προσέγγιση, αναφορικά με το δικαίωμα της μη αυτοενοχοποίησης και του τεκμηρίου της αθωότητας, ενδεικτικώς παρατίθενται οι κάτωθι αποφάσεις:

⁴⁰⁰ Βλ ως προβληματική της «ΔΟΓΜΑΤΙΚΗ ΘΕΜΕΛΙΩΣΗ, ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΩΝ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ» του ΝΑΪΝΤΟΥ Χ., «ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΕΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΕΙΣ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ»,σελ. 27-28 και 79-82, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2010

⁴⁰¹ Προβληματισμός που θα αναλυθεί και παρακάτω.

α) Αξιοποίηση, εις βάρος του κατηγορουμένου, της κατάθεσης που ο ίδιος έδωσε στο πλαίσιο της διενεργούμενης από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ προανακρίσεως, προτού αυτός αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου. Απόρριψη του σχετικού αναιρετικού λόγου: (Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 31, 105 και 223 παρ. 4 του ΚΠΔ προκύπτει ότι απαγορεύεται η ανάγνωση και η αποδεικτικά αξιοποίηση σε βάρος του κατηγορουμένου της κατάθεσής του που έγινε κατά τη διενέργεια της προκαταρκτικής εξέτασεως ή της ένορκης ή χωρίς όρκο κατάθεσης που έδωσε κατά τη διενέργεια της αυτεπάγγελτης προανάκρισης και πριν στραφούν οι υπόνοιες εναντίον του. Η λήψη υπόψη και αξιοποίηση αποδεικτικώς εκ μέρους του Δικαστηρίου των μαρτυρικών καταθέσεων, οι οποίες δόθηκαν πριν ο εξετασθείς αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου, με κάποιον από τους τρόπους που αναφέρονται στο άρθρο 72 ΚΠΔ, δημιουργεί απόλυτη ακυρότητα, κατά τα άρθρα 171 παρ 1 περίπτ. δ', η οποία ιδρύει τον από το άρθρο 510 παρ 1 στοιχ. Α' του ΚΠΔ λόγω αναιρέσεως, διότι αφορά την υπεράσπιση του κατηγορουμένου και ειδικότερα το δικαίωμα σιωπής και μη αυτοενοχοποίησης του, ως ειδικότερη έκφραση του δικαιώματος του για "δίκαιη δίκη", που του εξασφαλίζει το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ, καθώς και το δικαίωμα του από το άρθρο 223 παρ 4 ΚΠΔ να αρνηθεί την κατάθεση περιστατικών, από τα οποία θα μπορούσε να προκύψει η ενοχή του για αξιόποινη πράξη. Η θεμελιώδης αυτή αρχή της μη αυτοενοχοποίησης διακηρύσσεται ήδη στο άρθρο 14 παρ. 3 εδ. ζ' του Διεθνούς Συμφώνου για τα Ατομικά και Πολιτικά Δικαιώματα, που κυρώθηκε με το Ν. 2462/1997 και έχει την ισχύ που ορίζει το άρθρο 28 παρ 1 του Συντάγματος, κατά το οποίο κάθε πρόσωπο που κατηγορείται για ποινικό αδίκημα απολαύει σε πλήρη ισότητα μεταξύ των άλλων και την εγγύηση να μην εξαναγκάζεται να καταθέσει εναντίον του εαυτού του ή να ομολογήσει την ένοχη του. Το αυτό δε αποτέλεσμα με τον εξαναγκασμό του κατηγορουμένου να καταθέσει εναντίον του επάγεται και η μετά την κτήση της ιδιότητας του κατηγορουμένου λήψη υπόψη, χωρίς τη συναίνεση του, όσων επιβαρυντικών για τον ίδιο είχε αυτός καταθέσει σε χρόνο προγενέστερο της κτήσεως της ιδιότητας αυτής. Παραβίαση όμως της πιο πάνω αρχής της μη αυτοενοχοποίησης του κατηγορουμένου επέρχεται μόνο με την κατά τον προαναφερόμενο τρόπο αξιοποίηση αποδεικτικώς εκ μέρους του Δικαστηρίου των πιο πάνω μαρτυρικών αυτού καταθέσεων, και όχι με την αξιοποίηση όσων ο ίδιος, μη εξεταζόμενος κατά την προδικασία, αποκάλυψε εκουσίως, σε τρίτους, οι

οποίοι και δεν κωλύονται να καταθέσουν, εξεταζόμενοι ως μάρτυρες, ότι γνωρίζουν σχετικώς. Παραβίαση της πιο πάνω αρχής δύναται να επέλθει και όταν εξετάζονται ως μάρτυρες πρόσωπα, τα οποία μεταφέρουν στο Δικαστήριο το περιεχόμενο της προανακριτικής καταθέσεως του κατηγορουμένου, όχι όμως και όταν τα πρόσωπα αυτά απλώς έλαβαν γνώση της εν λόγω καταθέσεως και καταθέτουν περιστατικά, τα οποία δεν έχουν την κατάθεση αυτήν ως αποκλειστική πηγή γνώσεως. Με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως, πλήττεται η απόφαση για απόλυτη ακυρότητα, η οποία συνίσταται στο ότι το δικαστήριο που την εξέδωσε, αξιοποίησε σε βάρος του την κατάθεση του, που έδωσε στα πλαίσια της διενεργούμενης από την υπηρεσία του ΣΔΟΕ προανακρίσεως, προτού αυτός αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου. Στην προκειμένη περίπτωση, από τα πρακτικά της δίκης επί της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλομένη απόφαση και τα οποίο παραδεκτώς επισκοπούνται για τις ανάγκες του αναιρετικού ελέγχου, προκύπτει ότι κατά την εξέταση του στο δευτεροβάθμιο δικαστήριο ο μάρτυρας [...], που ήταν υπάλληλος της υπηρεσίας του ΣΔΟΕ, επικαλέσθηκε [...] ότι "κλήθηκε ο κατηγορούμενος από την υπηρεσία μας και ο ίδιος κατέθεσε ότι η μεταφορά αυτή, δηλαδή του επίμαχου μηχανήματος, δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ και ότι το τιμολόγιο με τα δελτία αποστολής ήρθαν στην επιχείρηση του με ταχυδρομικό φάκελο". Όμως, με όσα κατέθεσε ο παραπάνω μάρτυρας, δεν επήλθε απόλυτη ακυρότητα, αφού όσα αυτός κατέθεσε σχετικά με την από μέρους του κατηγορουμένου αποδοχή περί της εικονικότητας του τιμολογίου, δεν είχαν αποκλειστική πηγή γνώσεως την κατάθεση του κατηγορουμένου, αλλά περιήλθαν σε γνώση του από το συνδυασμό αυτής με σειρά άλλων αποδεικτικών μέσων και στοιχείων, όπως έγγραφα ή και τις καταθέσεις των άλλων μαρτύρων» (ΑΠ 268/2011).

β) Απόφαση 2 / 1999⁴⁰² από την οποία καταδεικνύεται περιληπτικά ότι η ανάγνωση και αποδεικτική αξιοποίηση σε βάρος του κατηγορουμένου της ανωμοτή κατάθεσης που έδωσε κατά την προανάκριση, επάγεται απόλυτη ακυρότητα. Η κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 31 παρ. 2 εδ.β και 105 παρ.2 εδ.β ΚΠοινΔ ανάγνωση και αποδεικτική αξιοποίηση σε βάρος του κατηγορουμένου της ανώμοτης κατάθεσης που έδωσε κατά την προανάκριση,

⁴⁰² Αναφορικά το πλήρες ιστορικό της βλ. Τ.Ν.Π.

εφόσον έλαβε χώρα στην επ' ακροατηρίω διαδικασία μετά την θέση σε ισχύ του ν. 2408/1996, επάγεται απόλυτη ακυρότητα. Αναιρούνται λόγω απόλυτης ακυρότητας οι προσβαλλόμενες αποφάσεις με τις οποίες, αφού απερρίφθη το αίτημα των κατηγορουμένων για μη ανάγνωση και αποδεικτική αξιολόγηση των ανωμοτί καταθέσεων τους ενώπιον αστυνομικών ανακριτικών υπαλλήλων κατά την αυτεπάγγελτη προανάκριση, προ της θέσεως σε ισχύ του ν. 2408/1996, το δικαστήριο αξιολόγησε τις καταθέσεις αυτές και κατέληξε στην περί ενοχής κρίση των κατηγορουμένων. Κατά την γνώμη της μειοψηφίας, η ως άνω κατάθεση διατηρεί δυνάμει του άρθρου 596 παρ.1 εδ.β ΚΠοινΔ το κύρος της και μετά την αντικατάσταση του άρθρου 105 ΚΠοινΔ, επιτρέπεται δε η αποδεικτική αξιολόγησή της, έστω και αν η διαδικασία λαμβάνει χώρα μετά την 4-6-1996, αφού το άρθρο 105 ΚΠοινΔ δεν απαγγέλλει ακυρότητα και της εξέτασης που κατά παράβασή του έγινε πριν από την έναρξη ισχύος του (Ολομ.ΑΠ 2/1999 Ποιν.Χρον.ΜΘ. 810).

γ) Απόφαση 568 / 2008⁴⁰³ από την οποία καταδεικνύεται περιληπτικά ότι λόγος αναίρεσης για απόλυτη ακυρότητα. Παράβαση ΕΣΔΑ, διότι λήφθηκαν υπόψη προανακριτικές καταθέσεις του κρατουμένου. Αυτοενοχοποίηση

δ) Απόφαση 133/2009⁴⁰⁴ από την οποία καταδεικνύεται σε υπόθεση ηθικής αυτουργίας σε απάτη κακουργηματική ότι έγινε δεκτός λόγος αναίρεσης που αφορά στην δίχως αιτιολογία απόρριψη λόγου εφέσεως για απόλυτη ακυρότητα της διαδικασίας, που προκλήθηκε από τη λήψη υπόψη κατάθεσης της κατηγορουμένης που δόθηκε στα πλαίσια επιθεώρησης από το ΣΔΟΕ.

ε) Απόφαση 150/2010⁴⁰⁵ από την οποία καταδεικνύεται ότι Η λήψη υπόψη και αξιοποίηση αποδεικτικώς εκ μέρους του Δικαστηρίου της μαρτυρικής κατάθεσης που δόθηκε πριν ο εξετασθείς αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου, δημιουργεί απόλυτη ακυρότητα γιατί αφορά στην υπεράσπιση του κατηγορουμένου και ειδικότερα το δικαίωμα σιωπής και μη αυτοενοχοποίησης. Αναιρείται για απόλυτη ακυρότητα η προσβαλλόμενη καταδικαστική απόφαση, γιατί το δικαστήριο έλαβε υπόψη του ευθέως και αμέσως

⁴⁰³ Αναφορικά το πλήρες ιστορικό της βλ. Τ.Ν.Π.

⁴⁰⁴ Αναφορικά το πλήρες ιστορικό της βλ. Τ.Ν.Π.

⁴⁰⁵ Αναφορικά το πλήρες ιστορικό της βλ. Τ.Ν.Π.

και αξιολόγησε σε βάρος του κατηγορουμένου την εξέτασή του ως μάρτυρα η οποία έγινε πριν αυτός αποκτήσει την ιδιότητα του κατηγορουμένου με κάποιον από τους τρόπους που προβλέπει το άρθρο 72 του ΚΠΔ.

III.2. Κατά την άσκηση της ποινικής δίωξης

Πριν τη δημοσίευση των Ν.3888/2010 και Ν. 3943/2011 αναφορικά με τις δικονομικές προϋποθέσεις για την άσκηση ποινικής δίωξης στα εγκλήματα της φοροδιαφυγής που ορίζονται και τυποποιούνται στα αρ. 17 και 18του Ν.2523/97 , προβλεπόταν ότι η υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ γινόταν,⁴⁰⁶ εφόσον πρώτα είχε γίνει η επίδοση των σχετικών πράξεων προσδιορισμού των 60 ημερών⁴⁰⁷ για την άσκηση προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια ή σε περίπτωση άσκησης εντός της ανωτέρω προθεσμίας τότε θα έπρεπε να αναμένει την έκδοση της τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου.

Με την δημοσίευση όμως των άλλων νόμων, η ανωτέρω περιγραφείσα διαδικασία, που ουσιαστικώς αποτελούσε δικονομικό κανόνα, μετατράπηκε σε εξαίρεση.

Και αυτό διότι⁴⁰⁸ πρώτον, θεσπίστηκε ο θεσμός του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, ο οποίος διαθέτει ειδικές⁴⁰⁹ εξουσίες, οι οποίες μεταξύ άλλων,⁴¹⁰ είναι και ο με προνομιακό χαρακτήρα τρόπος άσκησης της ποινικής δίωξης σε σχέση με την βέλτιστη και ταχύτερη εξυπηρέτηση του

⁴⁰⁶ Βλ. σχετικώς φορολογική διαδικασία ελέγχου συνδυναστικά με αρ. 21 παρ. 3 Ν. 2523/97 πριν τις αλλαγές που επέφερε ο Ν.3943/2011 , Βλ. σχετ. και Α.ΤΣΟΓΚΑ Ποιν. Δικ.8-9/2011 , σελ.993

⁴⁰⁷ Ειδικά για το έγκλημα της παρ. 19 του Ν.2523/1997 η μηνυτήρια αναφορά υποβαλλόταν υποχρεωτικά εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής αρ. 21 παρ.2 εδ. Γ. Ν.2523/1997 , βλ. Δ.ΖΙΟΥΒΑ , σελ. 64

⁴⁰⁸ Βλ. ο.π. Α.ΤΣΟΓΚΑ, σελ.993

⁴⁰⁹ Βλ. σχ. Περί αρμοδιοτήτων και προβληματισμών του Οικ. Εισ/λέα Υπό την έννοια του ευρύτερου πεδίου εξουσιών που στόχο έχουν τη βέλτιστη εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος . Αυτό γίνεται ασκώντας πίεση του φορολογικά ελεγχόμενο να συμβιβαστεί με τη Διοίκηση έρχοντας σε διακανονισμό χρεών με την αντίστοιχη ΔΟΥ, φοβούμενος πλέον την άσκηση της ποινικής δίωξης και την εμπλοκή του στη δυσάρεστη ποινική διαδικασία. Το ερώτημα όμως που τίθεται είναι εάν πάντα η εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος και η απονομή της ποινικής δικαιοσύνης συμβαδίζουν και ταυτίζονται. Βλ. στη συνέχεια προβληματικές που αναπτύσσονται Πόπη ΠΑΠΑΝΔΡΕΟΥ , Αντεισαγγελέα Πρωτοδικών Ποιν.Δκαιοσύνη,2012/410, σελ. 410 επ.

⁴¹⁰ Άλλες ειδικές εξουσίες είναι ότι ο Οικ. Εισαγγελέας δεν υπόκειται στους περιορισμούς της νομοθεσίας για το τραπεζικό φορολογικό και σε κάθε άλλου είδους απόρρητο, ενώ έχει πρόσβαση σε κάθε αρχείο δημόσιας αρχής και οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα. Βλ. ο.π. Π.ΠΑΠΑΝΔΡΕΟΥ σελ. 410 επ.

δημοσίου συμφέροντος, ενώ κατά δεύτερον, ο νομοθέτης προδήλως επέλεξε ότι η άσκηση της ποινικής δίωξης, αναφορικά με τα εγκλήματα της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης φόρου εισοδήματος και της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. πρέπει να επανέλθει στο καθεστώς αυτού του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με το οποίο δεν απαιτούνταν οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς.

Έτσι αυτά που ισχύουν είναι τα εξής: στο άρθρο 21 παρ. 2 του Ν.2523/1997, όπως αυτός τροποποιήθηκε από την παρ.2 του αρ. 3 του Ν.3943/2011 προβλέπονται: «2. *Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή τον Προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των ελεγκτικών κέντρων του άρθρου 3 του ν. 2343/1995 (Φ Ε Κ 211 Α΄) ή υποβάλλεται από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, ως εξής: α) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, ανεξάρτητα εάν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης. ββ) στις περιπτώσεις α΄ και β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε, με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών γγ) στην περίπτωση γ΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 18, δδ) στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και εε) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. β) Η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου του Κ. Β.Σ. ή κατά της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου: αα) στις περιπτώσεις α΄ και β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών ββ) στην περίπτωση του πρώτου εδαφίου και την περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 19 και γγ) στις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19, εφόσον το*

πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων δεν υπερβαίνει τα δέκα ή δεν υπερβαίνει σε αξία τα πεντακόσια (500) ευρώ. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής: αα) στην περίπτωση α` της παραγράφου 2 του άρθρου 17 και ββ) στην περίπτωση β` της παραγράφου 2 του άρθρου 17, εφόσον δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει σε καμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, επίσης, αν αυτός κατά του οποίου πρόκειται να ασκηθεί, αποδεικνύει ότι έχει έναντι του Δημοσίου ή των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) απαίτηση βέβαιη και εκκαθαρισμένη, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών, για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη.» Η παρ.2 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2θ άρθρου 3 Ν.3943/2011, ΦΕΚ Α 66/31.3.2011..

Ειδικότερα, στην προσπάθεια αναλυτικότερου προσδιορισμού των προϋποθέσεων⁴¹¹ για την άσκηση ποινικής δίωξης για καθεμία από τις περιπτώσεις των άρ. 17,18 και 19 του Ν.2523/1997 άξια παρατηρήσεως είναι τα εξής:

Όσον αφορά το άρθρο 17: Απαιτείται σε κάθε περίπτωση, οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς στην πλημμεληματική μορφή⁴¹² της μη απόδοσης του φόρου εισοδήματος ή της ανακριβούς απόδοσης φόρου εισοδήματος.

Στην κακουρηματική περίπτωση⁴¹³ της πράξης της μη απόδοσης φόρου, απαιτείται επίσης οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, εφόσον όμως δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, είτε δια παραγγελίας στον αρμόδιο κατά τόπον Εισαγγελέα. Στην περίπτωση αυτή αρκούν για την άσκηση της ποινικής δίωξης η υποβολή από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ της μηνυτήριας αναφοράς και της σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος στον Εισαγγελέα.

⁴¹¹ Βλ. διεξοδικώς Α.ΤΣΟΓΚΑ Ποιν. Δικ. 8-9/2011, σελ. 994 επομ., Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ Ποιν.Δικ.4-5/2012, Α.ΜΑΡΓΑΡΙΤΗ, Θ.ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, Ποιν.Δικ. 2/2012, σελ. 139 επ.

⁴¹² Για πλημμεληματική μορφή Βλ. σελ. κεφ. Β'Ι.της παρούσης εργασίας.

⁴¹³ Για κακουρηματική μορφή Βλ. σελ. κεφ. Β'Ι.της παρούσης εργασίας

Προϋπόθεση⁴¹⁴ επίσης είναι, για την άσκηση της ποινικής δίωξης, η προηγούμενη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης.

Επιπρόσθετα, από την παρ. 2 του αρ.21 του Ν.2523/1997 εξάγεται το δηλωτικό στοιχείο ότι για την περ. β. της παρ. 2 του αρ. 17, δεν απαιτείται η αναμονή των 60 ημερών για την εξώδικη διοικητική επίλυση της διαφοράς, έτσι ώστε να υποβληθεί η μηνυτήρια αναφορά με τη συνοδεία του σχετικού πορίσματος -έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, από τον εκάστοτε αρμόδιο Προϊστάμενο της ΔΟΥ, καθότι από τα διαλαμβανόμενα της παρ. 2 του αρ. 21, αυτά υποβάλλονται άμεσα. Προϋπόθεση και εδώ είναι να έχει μεσολαβήσει η παρέμβαση μετά τον φορολογικό έλεγχο του Οικονομικού Εισαγγελέα στα πλαίσια του εποπτικού ελέγχου του στις Οικονομικές Υπηρεσίες για την άμεση κίνηση της ποινικής δίωξης.

Όσον αφορά τώρα τις προϋποθέσεις άσκησης ποινικής δίωξης στα αδικήματα που τυποποιούνται στο αρ. 18 του Ν.2523/1997 πρέπει να ειπωθεί καταρχήν ότι κοινό σημείο για την άσκηση ποινικής δίωξης σε όλες τις περιπτώσεις της μη απόδοσης Φ.Π.Α. είναι η απουσία της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής ως προϋπόθεση⁴¹⁵ άσκησής της.

Επιπρόσθετα, πρέπει να επισημανθεί ως περιπτώσιολογία, με τρεις επιμέρους διακριτές εκφάνσεις, οι εξής σχετικές περιπτώσεις :α) Όταν η πράξη της μη απόδοσης Φ.Π.Α. ή της ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α. είναι πλημμεληματική⁴¹⁶ και ο φορολογικός έλεγχος για την ημερομηνία που έγινε, διατάχθηκε κατόπιν ειδικής εντολής ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, τότε για να ασκηθεί η ποινική δίωξη, προϋπόθεση αποτελεί η υποβολή στον Εισαγγελέα της μηνυτήριας αναφοράς από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Οικονομικής Υπηρεσίας μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., χωρίς την αναμονή της προθεσμίας για την επίτευξη της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με ρύθμιση του χρέους ή καταβολή αυτού από τον φορολογούμενο.

β) Υπό τα ίδια δεδομένα της α) περίπτωσης αλλά με την διαφορά ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν έγινε κατόπιν εντολής του Υπουργού Οικονομικών, αλλά αποτελεί κοινό φορολογικό έλεγχο, τότε για να ασκηθεί η ποινική δίωξη

⁴¹⁴ Ως προς την τήρησης της ως άνω περιγραφείσας διαδικασίας σχετική είναι η διάταξη της παρ. 6 του αρ. 17 Ν.2523/1997 σε συνδυασμό άρθρο 43 Κ.Π.Δ.

⁴¹⁵ Βλ. ο.π. Α.ΤΣΟΓΚΑ σελ. 995 με την ερμηνευτική εκδοχή του οποίου συγκατατίθεται αναφορικά με τις προϋποθέσεις δίωξης του αρ. 18, καθότι από την πρακτική αυτό εξάγεται ως συμπέρασμα.

⁴¹⁶ Και ανεξάρτητα του οφειλόμενου ποσού σε ετήσια βάση

απαιτείται η υποβολή στον Εισαγγελέα της μηνυτήριας αναφοράς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. εντός 30 ημερών⁴¹⁷, με τη λήξη της προθεσμίας των 60 ημερών για την επίτευξη της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με ρύθμιση του χρέους ή καταβολή αυτού από τον φορολογούμενο ανεξάρτητα αν ασκήθηκε προσφυγή στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο.

γ) Όταν η πράξη της μη απόδοσης Φ.Π.Α. έχει κακουργηματική μορφή τότε για την άσκηση της ποινικής δίωξης ισχύει ότι και για την α) περίπτωση όπου ο φορολογικός έλεγχος έγινε κατόπιν εντολής του Υπουργού Οικονομικών.

Όσον αφορά το άρθρο 19⁴¹⁸Ν.2523/1997 στη βασική μορφή του εγκλήματος που τιμωρείται με ποινή φυλάκισης, η ποινική δίωξη ασκείται μετά από τη θεώρηση πορίσματος φορολογικού ελέγχου την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας πράξης επιβολής προστίμου του ΚΒΣ ή κατά της οικείας πράξης επιβολής φόρου τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου.

Στην «ήπια» διακεκριμένη μορφή του εγκλήματος που τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους, η ποινική δίωξη ασκείται με τον ίδιο τρόπο. Στη διακεκριμένη μορφή του που τιμωρείται με κάθειρξη η ποινική δίωξη ασκείται αμέσως μετά από τη θεώρηση του πορίσματος φορολογικού ελέγχου και την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις της παρ. 5 του αρ. 19, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών ως στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα 500, 00 Ευρώ.

Όσον αφορά το αρ. 25 του Ν.1882/90⁴¹⁹ για την ποινική δίωξη απαιτείται η αίτηση του Διευθυντή της ΔΟΥ, στην οποία εμφανίζεται ότι

⁴¹⁷ Η προθεσμία των 30 ημερών

⁴¹⁸ Βλ. σχ. αρ.21 παρ.2 περ. Β, παρ.α', υποπερ. ΒΒ Ν.2523/1997 και 21 παρ.2 περ.α, υποπερ. Δ του Ν.2523/1997 και Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ, Ποιν.Δικ.4-5/2012 σελ.406.

⁴¹⁹ Όπως αυτός συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 20 του Ν.2298/1995, αντικαταστάθηκε από τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 23 του Ν.2523/1997, ο οποίος τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 3 του Ν.3943/2011.

παρήλθε άπρακτη η προθεσμία για την τακτοποίηση των οφειλών⁴²⁰ του φορολογουμένου. Απαιτείται προφανώς η καταλογιστή πράξη, η οποία συνοδεύεται από συνημμένο πίνακα χρεών (που περιλαμβάνει αριθμό και ημερομηνία βεβαίωσης, οικονομικό έτος είδος φόρου, ανάλυση ποσού, τα απαιτητό μέρος για κάθε ένα και σε σύνολο τον τρόπο πληρωμής τον αριθμό των ληξιπρόθεσμων δόσεων και τις ημερομηνίες λήξης της πρώτης και της τελευταίας δόσης.)

Είναι προδήλως προφανές ότι από τα ανωτέρω ουσιαστικώς μπορεί να τεθεί ένα πρώτο ερώτημα, με χαρακτήρα **διαχρονικού δικονομικού ποινικού δικαίου** και έχει ως εξής. *Τι γίνεται όμως με εκείνες τις περιπτώσεις που αφορούν πράξεις που τελέστηκαν πριν την ισχύ του Ν. 3943/2011, πλην όμως τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και οι μηνυτήριες αναφορές συντάχθηκαν μετά την ισχύ του ανωτέρω νόμου;* Συγκεκριμένα οι νεότερες ρυθμίσεις, σε πολλές περιπτώσεις εν πολλοίς, απεξαρτούν την κίνηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, γεγονός που συνεπάγεται, δυσμενέστερη αντιμετώπιση όσων φέρονται και κατηγορούνται ως δράστες ενός εκ των φορολογικών αδικημάτων που τυποποιούνται στα αρ. 17 ή 18 του Ν. 2523/1997.

Ενόψει της αλλαγής που επήλθε και αφορά την εξέλιξη της ποινικής δίκης, *επέχει θέση η αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής των δυσμενών ποινικών νόμων στο χώρο του δικονομικού ποινικού δικαίου όπως ευαπόδεικτα επέχει θέση στο πεδίο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, με δογματική θεμελίωση στο αρ. 7 παρ. 1 του συντ. και στο αρ. 2 Π.Κ.;* Εν προκειμένω, η ένταξη της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής των δυσμενών ποινικών νόμων αφορούν αυτόδηλα και την εξέλιξη της ποινικής διαδικασίας. Όμως, η συγκεκριμένη αρχή θεμελιώνεται στο δογματικό χώρο του διαχρονικού ποινικού δικαίου με αποτέλεσμα να την αποσυνδέει σε επίπεδο διαλεκτικής στο χώρο της ποινικής διαδικασίας και της ποινικής δίκης εν γένει.

Η αποσύνδεση αυτή, οφείλεται στον γενικό κανόνα του δικονομικού ποινικού δικαίου, ο οποίος προβλέπει ότι κάθε αδίκημα πρέπει να κρίνεται με

⁴²⁰ *Επισημαίνεται ότι για χρέη για τα οποία ο οφειλέτης υπέχει αστική ευθύνη από διάφορες αιτίες όπως ατομικά ως εγγυητής, ως ομόρρυθμο μέλος κ.λ.π., αθροίζονται και υποβάλλονται σε μια αίτηση. Χρέη για τα οποία υπέχει μόνο ποινική ευθύνη όπως εκπρόσωπος Α.Ε. διαχειριστής ΕΠΕ, κ.λ.π. δεν αθροίζονται με χρέη των ανωτέρω κατηγοριών και υποβάλλεται χωριστή αίτηση. Πηγή ΔΟΥ Αλεξ/πολης.*

βάση το δικονομικό δίκαιο που ισχύει κατά το χρόνο εκδίκασής του, ανεξάρτητα από το αν το συγκεκριμένο δίκαιο είναι δυσμενέστερο ή ευμενέστερο αυτού που ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος.

Όντως, ως κρατούσα⁴²¹ άποψη, έως και σήμερα⁴²², στη θεωρία του δικονομικού ποινικού δικαίου, είναι η συλλογιστική που υποστηρίζει ότι η συνταγματικά κατοχυρωμένη απαγόρευση της αναδρομικής εφαρμογής ποινικών νόμων δεν καταλαμβάνει και τους κανόνες του ποινικού δικονομικού δικαίου

Υπάρχει βεβαίως και η αντίθετη άποψη, την οποία συναντάει κανείς όλο και συχνότερα στη σύγχρονη βιβλιογραφία⁴²³ με την οποία υποστηρίζεται ότι είναι ορθότερο να υπάγονται στην εμβέλεια της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερων ποινικών νόμων και οι διατάξεις του δικονομικού ποινικού δικαίου. Αιτιολογική βάση στην ανωτέρω προσέγγιση καθίσταται η άποψη⁴²⁴ η οποία δέχεται ότι οι θετικές δικονομικές προϋποθέσεις μπορεί να προστατεύουν ουσιώδη συμφέροντα του κατηγορουμένου και έτσι είναι αναγκαία μια ανάλογη και αντίστοιχη όπως αυτή η εφαρμογή που ισχύει στο άρθρο 2 Π.Κ., όταν μάλιστα υπάρχει και η νομοθετική παρέμβαση η οποία μεταβάλλει τις προϋποθέσεις άσκησης της ποινικής δίωξης προς το δυσμενέστερο για τον κατηγορούμενο.

Υπάρχει επιπρόσθετα και η άποψη⁴²⁵, η οποία προσπαθεί να συγκεράσει τις προηγούμενες δύο σύμφωνα με την οποία οι νεότερες δυσμενείς διατάξεις που καταργούν τον όρο της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, επιτρέπεται μεν να εφαρμόζονται σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος τους, μόνον εφόσον η έκθεση ελέγχου συντάσσεται μετά απ' αυτήν, ενώ στην αντίθετη περίπτωση προκρίνεται η εφαρμογή των διατάξεων που ίσχυαν κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος. Προς αυτή την κατεύθυνση

⁴²¹ Βλ. σχετικώς Μ. ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗ, *Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης* 2^η έκδοση, Α.Ν. Σάκκουλα, 1994 αρ.περ. 14,29 Α. ΚΑΡΡΑ *Ποινικό Δίκαιο* 2^η Έκδοση σελ. 37-38 Α.Ν. Σάκκουλα, 1998

⁴²² Βλ. σχετ. ΑΠ1805/2008, ΑΠ 440/2008 και το βούλευμα του Συμβ Πλημ Θεσ/κης 84/2012 όπου εξάγεται το συμπέρασμα ότι η αρχή της αναδρομικότητας του ποινικού νόμου (αρ. 7 παρ.1 Συντ. και αρ. 2 ΠΚ) αφορούν τις ουσιαστικές και όχι τις δικονομικές ποινικές διατάξεις.

⁴²³ Βλ. ενδεικτικώς Ανδρουλάκη ο.π.σελ. 14 επ. επ. ΚΑΡΡΑ ο.π. ΣΕΛ37-38, Χ.ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟ *ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ* 2007, σελ. 80, Α.ΠΑΠΑΔΑΜΑΚΗ *ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑ Ε'* Έκδοση 2011, σελ. 6, Μ.ΚΑΙΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ, *Εμβάθυνση στη Ποινική Νομολογία* 2006, σελ. 43

⁴²⁴ Βλ. πρόταση Εισαγγελέα Συμβ. Πλημ. Θεσ/κης στο Βούλευμα 84/2012, η οποία δεν έγινε δεκτή.

⁴²⁵ Βλ. ο.π. ΤΣΟΓΚΑ Λάμπρο

κινήθηκε και η Γνωμοδότηση⁴²⁶ η υπ' αριθ. 2 γνωμοδότηση του Εισαγγελέα Αρείου Πάγου /12-2-2013.

Εν όψει των παραπάνω θέσεων, το σίγουρο και κοινώς αποδεκτό από όλους είναι η θέση του νομοθέτη η οποία αποτυπώνεται στη διάταξη του αρ. 21 παρ.3 από την οποία εξάγεται η δέσμευση του ποινικού δικαστή από το διοικητικό δεδικασμένο, αναφορικά με το εκάστοτε ποσό οφειλόμενου και διαφυγόντος φόρου.

Εκ της δέσμευσης αυτής προκύπτει ευαπόδεικτα το συμπέρασμα ότι κυρίως⁴²⁷ για τα αδικήματα του άρθρου 17 και 18, υπάρχει άμεση συνάφεια της φορολογικής αξίωσης του δημοσίου με τις πράξεις και τις αποφάσεις των οργάνων της διοικητικής διαδικασίας, τα οποία καταρχήν προσδιορίζουν και ταυτοποιούν την προσβαλλόμενη μονάδα του έννομου αγαθού το οποίο προστατεύεται από τον Ν. 2523/1997.

Δεδομένου των ανωτέρω, η περάτωση της φορολογικής διαδικασίας βρίσκεται πολύ κοντά στο χώρο του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, καθ' ότι εξατομικεύει κατ' ουσία την φορολογική οφειλή του εκάστοτε παραβάτη.

Όπου όμως χρησιμοποιείται ο όρος «περάτωση» της φορολογικής διαδικασίας όπως ήδη επιδημάνθηκε, δεν νοούνται μόνο οι ατομικές διοικητικές πράξεις καταλογισμού φόρων, αλλά και οι συναφείς δικαστικές αποφάσεις επί προσφυγών κατ' αυτήν (από διοικητικά δικαστήρια), στις οποίες μπορεί κανείς να εντοπίσει σημαίνουσες αξιολογήσεις σε δυσχερή πραγματικά και νομικά ζητήματα που αφορούν τα κατά νόμο γενεσιουργά αίτια της κάθε φορά εκδικαζόμενης φορολογικής οφειλής.

Εντούτοις, οι παραπάνω αξιολογήσεις και διαπιστώσεις δεν αποτελούν κατά το γράμμα του ποινικού νομοθέτη δικονομικές προϋποθέσεις, με αποτέλεσμα η άσκηση της ποινικής δίωξης να γίνεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, (όπως προαναφέρθηκαν) ουσιαστικά ανεξάρτητη από την περάτωση της φορολογικής διαδικασίας.

⁴²⁶ Βλ. παραρτήματα

⁴²⁷ Και όχι για το άρθρο 19, καθ' ότι τα αδικήματα που τυποποιούνται σ' αυτό δεν εμφανίζουν αναφορά στη διαφυγή ή έστω στο σκοπό διαφυγής συγκεκριμένου ποσού φόρου αλλά εμφανίζονται ως παραβατικές συμπεριφορές που έχουν αξιολογηθεί από τον ποινικό νομοθέτη απλά ως γενικά επικίνδυνες, χωρίς συνάφεια με συγκεκριμένη φορολογική αξίωση του Δημοσίου.

Άλλα ζητήματα⁴²⁸ σχετικά με την άσκηση ποινικής δίωξης και την εξάρτησή της από τη φορολογική διαδικασία που μπορούν να προκύψουν, είναι και τα εξής :

1^{ον} Όταν ο έλεγχος διατάχθηκε και διενεργήθηκε από διαφορετική υπηρεσία (για παράδειγμα από την Δ.Ο.Υ.) από εκείνη που τελικά επέβαλε τη μηνυτήρια αναφορά (για παράδειγμα ΣΔΟΕ) είναι παραδεκτή η άσκηση της ποινικής δίωξης; Η ορθή απάντηση στο ζήτημα προϋποθέτει νηφάλια στάθμιση της λειτουργίας που επιτελεί τόσο ο φορολογικός έλεγχος όσο και η στηριζόμενη επί του ελέγχου αυτού μηνυτήρια αναφορά.

Όπως ήδη έχει επισημανθεί οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου περιλαμβάνονται στη σχετική έκθεση που συντάσσουν τα όργανα που το διενήργησαν. Η έκθεση ελέγχου αποτελεί κατά την νομολογία⁴²⁹ ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, η έλλειψη του οποίου δεν αναπληρώνεται από άλλα έγγραφα και εκθέσεις με συνέπεια την ακυρότητα της πράξης. Όμως όπως κρίθηκε⁴³⁰, δεν υπάρχει παράλειψη του ουσιώδους αυτού τύπου στην περίπτωση που συνετάγη έκθεση ελέγχου από αρμόδιο όργανο της Δ.Ο.Υ. το οποίο υιοθετούσε τις διαπιστώσεις οργάνων της Υπηρεσίας Ελέγχου Διακίνησης Αγαθών (ΥΠΕΔΑ) όπως περιέχονταν στο σχετικό πληροφοριακό δελτίο. Επιπλέον, όπως ήδη επισημάνθηκε λ.χ. τα ΤΕΚ ήταν μεν αρμόδια για την διενέργεια ελέγχων όχι όμως για την έκδοση των σχετικών καταλογιστικών πράξεων.

Εντούτοις, γίνεται δεκτό, ότι η έκδοση καταλογιστής πράξης μιας αρχής, είναι νόμιμη ακόμα και εάν η έκθεση ελέγχου παραδόθηκε από άλλη αρχή, αρκεί να φέρει τις υπογραφές των οργάνων που την συνέταξαν και να καταδεικνύονται οι διαπιστωθείσες από τον έλεγχο πλημμέλειες κατά τρόπο που να μην υπάρχουν αντιφάσεις. Εξάλλου τα δικαστήρια υποχρεούνται να ελέγχουν

⁴²⁸ Βλ. Ο.Π. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ Ποιν.Δικ. 4-5/2012 397 εντοπίζοντας δικονομικά προβλήματα εξαρτώμενα (άμεσα ή έμμεσα) από την φορολογική διαδικασία. Το συγκεκριμένο πρόβλημα προκύπτει καθώς η παλιότερη γραμματική ερμηνεία λόγω διατύπωσης για τα εγκλήματα του άρθρου 19 του Ν. 2523/97 δεν άφηνε περιθώρια παρερμηνείας : η ποινική δίωξη μπορούσε να ασκηθεί μόνο με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή «με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της υπηρεσίας που είχε διενεργήσει τον έλεγχο». Δηλαδή η ίδια αρχή που διενήργησε τον έλεγχο ήταν και η μόνη αρμόδια να υποβάλει τη μηνυτήρια αναφορά 429 Βλ. ενδ. Απόφαση ΣτΕ 2630/2004 και ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ Ο.Π. σελ. 440

⁴³⁰ Αλλάζον όμως τα δεδομένα, όπως έγινε δεκτό σε περίπτωση που ο έλεγχος δεν διενεργήθηκε από όλους τους υπαλλήλους στους οποίους είχε ανατεθεί με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. αλλά μόνο από μερικούς οι οποίοι και υπογράφουν την έκθεση, υφίσταται πλημμέλεια της έκθεσης και συνεπώς και του φύλλου ελέγχου που στηρίζεται σ' αυτή, η οποία μάλιστα δεν θεραπεύεται από την τυχόν έγκριση της από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Βλ. ΣτΕ 1527/2001 1578/2002 Ο.Π. σελ. 440 υποσημ. 816.

την ουσιαστική ορθότητα της έκθεσης ελέγχου και σε περίπτωση ελλείψεων μπορούν να αποφασίσουν τη συμπλήρωση των αποδείξεων ή να διατάξουν τη διενέργεια επανελέγχου⁴³¹. Συνδυαστικά λοιπόν με τα άρθρα 42,43 του Κ.Π.Δ. εξάγεται το συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει πρόβλημα υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς από άλλη αρχή από αυτή που ενήργησε τον έλεγχο εκτός αν ορίζεται αλλιώς και ειδικώς από το Νόμο. Στη κρίση δε του Εισαγγελέα εναπόκειται εάν οι ενδείξεις είναι επαρκείς για την άσκηση της ποινικής δίωξης.

2^{ον} Ένα άλλο θέμα που υφίσταται⁴³², είναι αυτό σχετικά με την παραγραφή και τον τρόπο άσκησης της ποινικής δίωξης. Η σχέση αυτή όμως είναι εν μέρει εξαρτούμενη από την διαδικασία της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής. Έτσι υπόψη όσων επισημάνθηκαν σχετικά με τις προϋποθέσεις άσκησης της ποινικής δίωξης, αναφορικά με το άρθρο 17 του Ν. 2523/97 ο νομοθέτης προβλέπει για το ίδιο έγκλημα δύο μοντέλα άσκησης ποινικής δίωξης και αντίστοιχα δυο αφετηρίες του χρόνου παραγραφής του. Κατά το πρώτο μοντέλο της ταχύτατης άσκησης της ποινική δίωξης μέσω της παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα τότε σίγουρα οδηγεί στην άμεση αναστολή της παραγραφής που αφετεριάζεται στην ημερομηνία άσκησης της ποινικής δίωξης καθόσον η αρξάμενη ποινική δίωξη δεν μπορεί να εξακολουθήσει σε περίπτωση που ασκήθηκε προσφυγή, με βάση το άρθρο 113 παρ. 1 Π.Κ., επειδή ακριβώς ο ίδιος ο νόμος απαιτεί την προηγούμενη έκδοση της τελεσίδικης κρίσης του διοικητικού δικαστηρίου ως προς το αντικείμενο φοροδιαφυγής στο εισόδημα. Κατά το δεύτερο μοντέλο όπου απαιτείται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής για την άσκηση της ποινικής δίωξης σημείο αφετηρίας του χρόνου της παραγραφής εξακολουθεί να είναι η τελεσιδικία της απόφασης επί προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής, η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας για την άσκηση της, βάση του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. β' του Ν. 2523/97. Έτσι για το ίδιο έγκλημα η παραγραφή ξεκινάει από άλλο χρονικό σημείο για κάποιους κατηγορούμενους και από άλλο χρονικό σημείο για κάποιους άλλους, με βάση τα οριζόμενα του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. τελευταίο του Ν. 2523/97 και του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. β' του ίδιου νόμου. Κατά αυτό τον τρόπο δημιουργούνται προβλήματα και στο πεδίο της εφαρμογής

⁴³¹ Βλ. *οπ σελ. 441 κα ΣτΕ 3108/96*

⁴³² Βλ. *ομοίως ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ οπ σελ. 403 επ.*

ως λόγο έλλειψης του αξιοποιίνου. Κατ' αυτήν την συλλογιστική όμως υπάρχει και πρόβλημα συμβατότητας και με το άρθρο 4 παρ. 1 Συντ. σύμφωνα με το οποίο όλοι οι Έλληνες είναι ίσοι απέναντι στο νόμο.

Αναφορικά με τις συμπεριφορές που τυποποιούνται στο άρθρο 18 παρ. 1 περ. γ' όσο και στο άρθρο 18 παρ. 1 περ. α' και β' του Ν. 2523/1997 (Βλ. και άρθρο 3 παρ. 2 περ. θ' του Ν. 3943/2011) δημιουργείται το εξής μείζων θέμα⁴³³ : το χρονικό σημείο άσκησης της ποινικής δίωξης των εγκλημάτων αυτών είναι υπό οποιαδήποτε εκδοχή⁴³⁴ άσκηση της προτερόχρονης της έναρξης του χρόνου παραγραφής τους, καθόσον προηγείται πάντοτε του χρονικού σημείου της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, στο οποίο ως κανόνας, αφετηριάζεται η έναρξη του χρόνου παραγραφής του (Βλ. άρθρο 21 παρ. 10 εδ. α' Ν. 2523/97). Έτσι εμφανίζεται ως δογματικά παράδοξο και λογικά άτοπο το φαινόμενο να ασκείται ποινική δίωξη για τα εγκλήματα που προβλέπονται στο άρθρο 18 χωρίς να έχει αρχίσει η προθεσμία παραγραφής τους, η οποία εξαρτάται από και αφετηριάζεται στην οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Αυτές είναι οι συνέπειες της ανεξάρτησης της άσκησης ποινικής δίωξης από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

3^{ov} Σχετικά με τις προϋποθέσεις άσκησης της ποινικής δίωξης και αναφορικά με την εξάρτηση από τη φορολογική διαδικασία πρέπει να διευκρινιστούν τα εξής⁴³⁵: η προθεσμία του ενός μηνός για την υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς αφετηριάζεται στο χρονικό σημείο της άπρακτης παρέλευσης της παραπάνω προθεσμίας, διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης, δηλαδή αρχίζει μετά την πάροδο των 60 ημερών από την επομένη της κοινοποιήσεως του φύλλου ελέγχου. Από το σημείο αυτό και μετά μπορεί να υποβληθεί μηνυτήρια αναφορά στο μέτρο που δίνεται στον ιδιώτη η δυνατότητα να μη διωχθεί ποινικά κάνοντας χρήση της δυνατότητας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, μέσα σε προθεσμίες που ο ίδιος ο νόμος προβλέπει⁴³⁶.

433 Βλ. σχ. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ Ο.Π. σελ. 405

434 Δηλ. είτε με την εκδοχή του άρθρου 21 παρ. 2α' υποπερ. ββ' του Ν. 2523/97 είτε με την εκδοχή του άρθρου 21 παρ. 2β' υποπερ. αα' του ίδιου Νόμου.

435 Βλ. ο.π..ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ σελ. 407

436 Βλ. ΚΟΔ αρ.66 διοικητικός κανόνας που καθορίζει προϋπόθεση έναρξης ποινικής δίωξης. Αναφορικά με τη ρητή απαίτηση του Νόμου για υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς, μέσα σε ένα μήνα από την άπρακτη πάροδο της προηγούμενης προθεσμίας, σε περίπτωση μη τήρησης της δεν

Συνεπώς, αν προηγηθεί η υποβολή μήνυσης πριν την παρέλευση της άπρακτης προθεσμίας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, τότε πρέπει, η ποινική δίωξη που ασκήθηκε χωρίς την τήρηση της προϋπόθεσης αυτής, να χαρακτηριστεί απαράδεκτη.

4^{ov} Αναφορικά τώρα με τις περιπτώσεις του αρ. 19 όπου το πλήθος των μη εκδοθέντων παρασταστικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα ή υπερβαίνουν σε αξία τα 500,00 Ευρώ, πρέπει να επισημανθεί ότι τα ως άνω κριτήρια διάκρισης που μεταβάλλουν τον τρόπο άσκησης της ποινικής δίωξης, όπως περιγράφηκε πριν, δεν έχουν καμία απολύτως σχέση με τα κριτήρια διάκρισης της βασικής μορφής του εγκλήματος⁴³⁷.

5^{ov} Αναφορικά με την ποινική δίωξη είναι εξίσου μείζονος σημασίας να επισημανθεί και η προϋπόθεση για την αποχή από αυτήν.

Ο υποχρεωτικός λόγος αποχής από την ποινική δίωξη⁴³⁸ αφορά εκείνους τους κατηγορούμενους ή φορολογούμενους⁴³⁹ οι οποίοι αποδεικνύουν ότι έχουν βεβαιωμένη και εκκαθαρισμένη απαίτηση έναντι του Δημοσίου ή τον Ο.Τ.Α, ποσού ίσου ή μεγαλύτερου του ποσού των φόρων, τελών και εισφορών για τα οποία επρόκειτο να ασκηθεί η ποινική δίωξη. Ως προς την θεματική που μας αφορά η βεβαίωση και η εκκαθαρισμένη απαίτηση προκύπτει καταρχήν πάλι από μια διοικητική διαδικασία, στην που συμμετέχει ο ιδιώτης και ο φορέας του δημοσίου κάθε φορά, που υπέχει θέση ικανοποίησης της εν λόγω οφειλής.

6^{ov} Ένα άλλο ζήτημα⁴⁴⁰ που προκύπτει στην καθημερινή δικαστηριακή πρακτική, είναι η πτώχευση του φορολογουμένου και πώς αυτή επηρεάζει την άσκηση της ποινικής δίωξης για τις παραβάσεις των αρ. 17 και 18 του Ν. 2523/1997.

Ως προς την προβληματική αυτή περίπτωση, η λύση διαμορφώνεται στην εξής βάση: Αν ο φορολογούμενος δήλωσε ο ίδιος στη Γραμματεία του

ασκεί κάποια επίδοση στην άσκηση της ποινικής δίωξης ή στην εξάλειψη του αξιοποίνου της υπό κρίση κάθε φορά εγκληματικής συμπεριφοράς. Πρόκειται για ένα νομοθετημένο ειδικό υπερεσιακό καθήκον του υπάλληλου, τα οποία όμως μπορεί να λεχθεί ότι λειτουργεί και ως ένα είδος δικονομικής υπόδειξης ταχύτητας της δράσης, βλ. ΔΗΜΗΤΡΑΝΑ ο.π. σελ 408 και υποσ. 51

⁴³⁷ «Για αυτό συνιστά ένα ακόμη παράδοξο της νομοτεχνικής λογικής στο Ν. 2523/1997». Έτσι το χαρακτηρίζει ο Γ. ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ, βλ. ο.π. σελ. 408

⁴³⁸ Η ορθότερα «αναστολή της αρζάμενης ποινικής δίωξης», βλ. σχ.Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ, ο.π. σελ. 408, όπως εμφανίζεται η ανωτέρω διατύπωση

⁴³⁹ Στην περίπτωση που δεν έχει ασκηθεί η ποινική δίωξη ακόμη

⁴⁴⁰ Βλ. σχετικά για την προβληματική και την θέση της νομολογίας ο.π. Α.ΤΣΟΓΚΑ, σελ. 996 και Α.Π. 2618/2008. Θεωρώ όμως ότι υπέχει θέση και για το αρ. 25 Ν.1882/1990.

Πρωτοδικείου την αδυναμία του να προβεί στην πληρωμή των χρεών του, τότε η οφειλή φόρου που αφορά το μεταγενέστερο διάστημα, δεν επικαλύπτεται με δόλο. Εάν όμως η κήρυξη της κατάστασης πτώχευσης έγινε με αίτηση πιστωτή του, επειδή ο φορολογούμενος μολονότι δεν ήταν σε θέση να εξοφλήσει τους δανειστές του, συνέχισε τη δραστηριότητά του και λόγω μη πληρωμής τους κηρύχθηκε σε πτώχευση μετά από δικονομική πρωτοβουλία κάποιου από τους δανειστές του, συνέχισε τη δραστηριότητα του και λόγω μη πληρωμής τους κηρύχθηκε σε πτώχευση μετά από δικονομική πρωτοβουλία κάποιου από τους δανειστές του, τότε η πτώχευσή του δεν επηρεάζει την ποινική ευθύνη του ως προς τα τυποποιημένα τα άρθρα 17,18 του Ν.2523/1997.

7^ο Έχει αναπτυχθεί ο ισχυρισμός ότι η διαδικασία και τα αποτελέσματα του εξολογιστικού υπολογισμού του φόρου εισοδήματος ή του Φ.Π.Α., δεν μπορεί να ισχύει στο ποινικό φορολογικό δίκαιο⁴⁴¹, παρά μόνο στο πεδίο του διοικητικού δικαίου, όπως ήδη αναφέρθηκε.

Με την ως άνω θεώρηση δεν μπορεί όμως να δοθεί απάντηση στο εξής ερώτημα: Τι θα γίνει αν σε περίπτωση μη απόδοσης φόρου εισοδήματος, για την οποία δεν μεσολάβησε ο Οικονομικός Εισαγγελέας για την άμεση κίνηση της ποινικής δίωξης και ο φορολογούμενος προσέφευγε στο αρμόδιο διοικητικό δικαστήριο, το οποίο όμως αποφάνθηκε ότι επικυρώνει τον, εκ του εξολογιστικού τρόπο προσδιορισμού, οφειλόμενου ποσού, που καταδεικνύεται στο πόρισμα της Οικονομικής Υπηρεσίας;

Συνδυαστικά των άρθρων 21 Ν.2523/1997⁴⁴², 32 του Ν.2238/94⁴⁴³, όταν δεν είναι δυνατή με άλλο τρόπο(δηλαδή συμβατικό τρόπο ελέγχου), ο προσδιορισμός του εισοδήματος και εν τέλει ο υπολογισμός του φόρου, τότε καλώς ακολουθείται αυτή η προβλεπόμενη στο νόμο φορολογική διαδικασία εξολογιστικού υπολογισμού. Εφόσον το διοικητικό δικαστήριο επικυρώσει με την κρίση του, το ορθόν του υπολογισμού, τότε για το μέρος αυτό το ποινικό δικαστήριο είναι υποχρεωμένο να δεχτεί την ως άνω επικύρωση⁴⁴⁴.

⁴⁴¹ Βλ. για την όλη προβληματική ΤΣΟΓΚΑ Α. ο.π. σελ. 996

⁴⁴² Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, αποστέλλεται αντίγραφο της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στον Εισαγγελέα και η κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει το ποινικό δικαστήριο ως προς το οφειλόμενο ποσό.

⁴⁴³ Η εν λόγω διάταξη καταδεικνύει τον νόμιμο τρόπο προσδιορισμού των επιχειρήσεων όταν είναι αδύνατος ο έλεγχος των φορολογικών βιβλίων, όπως όταν αυτά δεν προσκομίζονται. Επιπρόσθετα, δεν αποτελεί «κύρωση» η επιβολή φόρου για πρόσθετο φορολογητέο εισόδημα.

⁴⁴⁴ Βλ. σχετικώς Α.Π. 295/2007

Επισημαίνεται όμως ότι με βάση τα ισχύοντα στο χώρο του ποινικού δικαίου, όπως ήδη έχουν περιγραφεί, δεν υφίσταται καθόλου ο οφειλόμενος φόρος για εντελώς ανύπαρκτες οικονομικές επιχειρήσεις και για αυτό το λόγο δεν μπορεί να δεσμευτεί το ποινικό δικαστήριο από την επικύρωση του Διοικητικού Δικαστή περί εξορθολογιστικού υπολογισμού φόρου ή απόδοσης Φ.Π.Α. για επιχειρήσεις που είναι εντελώς εικονικές.

Δια ταύτα, λοιπόν, μπορεί να θεωρηθεί ασφαλές το συμπέρασμα⁴⁴⁵ ότι η εφαρμογή του εξορθολογιστικού υπολογισμού στον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου για τα εγκλήματα που τυποποιούνται στα αρ. 17 και 18 υπέχει θέση για πραγματικές επιχειρήσεις (που έχουν δηλαδή αναπτύξει εμπορικές συναλλαγές) και συμμετέχουν σε κυκλώματα έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων.

III.3. Κατά την επ' ακροατηρίω διαδικασία

Αναφορικά με αυτήν τη φάση της ποινικής δίκης, μπορούν να επισημανθούν τα εξής ζητήματα:

1^{ov} Υπάρχει η υπ' αριθ. 1044/2011 του Αρείου Πάγου, με την οποία κρίθηκε ότι δε δημιουργείται οποιαδήποτε ακυρότητα εκ της απευθείας κλήσεως του κατηγορουμένου στο ακροατήριο για τα αδικήματα του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 χωρίς προηγουμένως να κληθεί από τη φορολογική αρχή για να εκθέσει τις απόψεις του επί της επίμαχης φορολογικής παραβάσεως. Το σκεπτικό της, συνοπτικώς έχει ως εξής⁴⁴⁶: « *Απ' ευθείας κλήση του κατηγορουμένου στο ακροατήριο και δικαίωμα ακρόασεως*• Δεν δημιουργείται οποιαδήποτε ακυρότητα εκ της απ' ευθείας κλήσεως του κατηγορουμένου στο ακροατήριο για τα αδικήματα του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, χωρίς προηγουμένως να κληθεί από την φορολογική αρχή για να εκθέσει τις απόψεις του επί της επίμαχης φορολογικής παραβάσεως: «*Η υποχρέωση που επιβάλλεται στη Διοικητική Αρχή, επομένως και στην Ελεγκτική Αρχή που επιβάλλει πρόστιμο για καταχώρηση σε βιβλία της επιχειρήσεως φορολογικών στοιχείων και ΦΠΑ που αντιπροσωπεύουν αναληθείς συναλλαγές, να καλέσει προηγουμένως τον διοικούμενο να ακουστεί και να εκφράσει τις απόψεις του για κάθε ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή των συμφερόντων*

⁴⁴⁵ Βλ. σχετ. Α.Π. 1231/2010 από την οποία προκύπτει εμμέσως το εν λόγω συμπέρασμα και άποψη ΤΣΟΓΚΑ Α. , βλ. ο.π. σελ. 997

⁴⁴⁶ Βλ. ο.π. Θ.ΣΑΜΙΟ, Ποιν. Χρον. ΞΒ/2012, σελ. 396

του και απορρέει από το άρθρο 20 παρ 2 του ισχύοντος Συντάγματος, η σχετική επιταγή του οποίου επαναλαμβάνεται στο άρθρο 6 παρ 1 του Ν. 2690/1999 "Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας" για το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και τα ΝΠΔΔ, ισχύει μόνο έναντι των διοικητικών και φορολογικών και ελεγκτικών άρχων στα πλαίσια ελέγχου εξακριβώσεως της ακριβείας και γνησιότητας των φορολογικών στοιχείων που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία ελεγχόμενων επιχειρήσεων και των τυχόν δηλώσεων που έχουν υποβάλει στη φορολογική (ελεγκτική) Αρχή (ΣτΕ Ολομ. 2370/2007, 2371/2007). Έτσι δεν δημιουργείται οποιαδήποτε ακυρότητα αν ασκηθεί ποινική δίωξη κατά του κατηγορουμένου και παραπεμφθεί αυτός με απευθείας κλήση στο ακροατήριο για παράβαση του άρθρου 19 παρ. 1, 4 του Ν. 2523/1997 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, χωρίς να έχει εξασφαλισθεί από την αρμόδια ελεγκτική διοικητική Αρχή, δυνατότητα προηγούμενης ακροάσεως τούτου κατά την διοικητική διαδικασία του ελέγχου και της επιβολής προστίμου που προηγούνται της ποινικής διαδικασίας. Από διαφορετικές διατάξεις προστατεύεται ο κατηγορούμενος όσον αφορά την εμφάνιση, την εκπροσώπηση, την υπεράσπιση του και την άσκηση των δικαιωμάτων που παρέχονται σ' αυτόν στις περιπτώσεις και με τις διατυπώσεις που επιβάλλει ο νόμος κατά την ποινική διαδικασία τόσο στην προδικασία, όσο και κατά την κυρία διαδικασία στο ακροατήριο, όπως έκρινε και το δικαστήριο της ουσίας που απέρριψε ως μη νόμιμο τον προσβληθέντα κατά τη δίκη κατ' έφεση σχετικό ισχυρισμό του αναιρεσιόντος ότι χωρίς προηγούμενη κλήση του από τη φορολογική Αρχή να ακουσθεί και να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με οποιαδήποτε αποδιδόμενη σ' αυτόν φορολογική παράβαση έγιναν διοικητικές ενέργειες σε βάρος του και επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος της ως άνω εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Στην προκειμένη περίπτωση δεν είχε προβληθεί από τον κατηγορούμενο στη δίκη στον πρώτο βαθμό, κατή την οποία είχε εκπροσωπηθεί από τον εξουσιοδοτημένο συνήγορο του και επί της οποίας εξεδόθη η [...] απόφαση του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Αθηνών, ισχυρισμός για ακυρότητα του κλητήριου θεσπίσματος από τον ως άνω λόγο αμέσως μετά την εμφάνιση του ως άνω πληρεξουσίου του, ούτε είχε προβληθεί μέχρι το τέλος της προδικασίας ισχυρισμός για ακυρότητα της ποινικής διώξεως για τον ίδιο ανωτέρω λόγο με συνέπεια κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 173 παρ. 1 και 174 παρ. 2 ΚΠΔ αυτές οι ακυρότητες να θεωρούνται ότι καλύπτονται και δεν είναι παραδεκτή η προβολή των για πρώτη φορά στο Εφετείο»(ΑΠ1044/2011)

Όμως, με διάθεση κριτικής προσέγγισης είναι χρήσιμο να ειπωθεί ότι το αντικείμενο της ακρόασης στη φορολογική διαδικασία, είναι ουσιαστικώς η ίδια φορολογική διαφορά⁴⁴⁷, η οποία ανακύπτει από την αμφισβήτηση της

⁴⁴⁷ Διαφορές που ανακύπτουν σε σχέση, με πράξεις καταλογισμού φόρου, πρόστιμου ή συναφούς δικαιώματος, με την είσπραξη των καταλογισθέντων φόρων, με την επιστροφή αχρεωστήτως

νομιμότητας της καταλογιστής, του φόρου, του προστίμου κ.λ.π. πράξεως. Η διαφορά αυτή, όντως είναι διαφορά Δημοσίου Δικαίου και εντάσσεται στις εν γένει διοικητικές διαφορές. Αυτές, εκτός από διαφορές ουσίας, είναι συγχρόνως αντικειμενικής νομιμότητας, όσον αφορά τη φύση του ζητήματος που τίθεται κάθε φορά δια του δικαιώματος της ακρόασεως. Δηλαδή και διαφορές που ανακύπτουν από πιθανές παράνομες πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων της φορολογικής διοίκησης. Άλλωστε, οι φορολογικές διαφορές, εν προκειμένω όπως στην εν λόγω περίπτωση συνδέονται και με την ποινική ευθύνη για παραβίαση φορολογικών διατάξεων.

Δεδομένου ότι η αντικειμενική υπόσταση, γενικά των φορολογικών εγκλημάτων, καταδεικνύεται στη φορολογική διαδικασία, ανεξάρτητα⁴⁴⁸ από το πώς περατώνεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, είναι θεωρώ ασφαλής η διαπίστωση, ότι το δικαίωμα ακρόασης του φορολογουμένου, ουσιαστικώς «διασπάται» σε δύο χρόνους, αυτούς της διοικητικής και έπειτα της ποινικής φάσης. Όμως, το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της ακρόασης, πρέπει να ασκείται επί της ουσίας και όχι να θεωρείται μια τυπική διαδικασία, άνευ σημασίας. Επομένως, αν δεχτούμε ότι δεν υπάρχει καμία επενέργεια στην ποινική δίκη, από τη μη τήρηση του δικαιώματος αυτού στη φορολογική διαδικασία, τότε πρέπει να δεχτούμε ότι του κατηγορουμένου στην ποινική δίκη, του αναγνωρίζεται το δικαίωμα της ακρόασης μόνο για ζητήματα υποκειμενικής υπόστασης. Η εν λόγω όμως παραδοχή της «μερικής» άσκησης του δικαιώματος αυτού δεν είναι συμβατή με τα χαρακτηριστικά μιας δίκαιης δίκης.

2^{ον} Σημαντικό είναι να ειπωθεί εκ νέου, ότι σύμφωνα με τη διάταξη 24 παρ. 2 του Ν.2523/1997 στις περιπτώσεις του συνολικού για κάθε φορολογία διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού⁴⁴⁹ ή της με άλλο τρόπο ολικής

καταβληθέντων φόρων κ.λ.π. , Βλ. ο.π. Κ.ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ, σελ. 495-499 για την έννοια της φορολογικής διαφοράς.

448 Είτε με έκδοση τελεσίδικης δικαστικής απόφασης , είτε με έκδοση καταλογιστής πράξης και μη εξώδικης διοικητικής επίλυσης της διαφοράς. Ουσιαστικώς, ο Ποινικός Δικαστής αποδέχεται *de facto* είτε υποχρεωτικά (αρ. 21 παρ. 3), είτε λόγω έλλειψης τεχνικών γνώσεων τα πορίσματα που προκύπτουν από την περάτωση της φορολογικής διαδικασίας.

449 Από το αρ. 1 Ν.3888/2010 Περί περαίωσης φορολογικών εκκρεμών υποθέσεων, αλλά και από την αποστολή του συμβιβασμού στις φορολογικές υποθέσεις που είναι το κλείσιμο των εκκρεμοτήτων, που προκαλούνται από αυτές και της άμεσης είσπραξης από το δημόσιο, χρηματικών ποσών από τον φορολογούμενο είναι άλλοι δύο ενδείκτες από τους οποίους προκύπτει ότι καταργήθηκε η φορολογική διαφορά , η οποία είχε προκύψει από τη σύνταξη και θεώρηση του σχετικού πορίσματος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. , βλ. ο.π. σελ. 997

διοικητικής ή περαίωσης της διαφοράς, δεν εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του εν λόγω νόμου.

Συνεπώς, όταν επέρχεται συμβιβασμός, η σχετική υπόθεση πρέπει να τεθεί στο αρχείο από τον Εισαγγελέα, ενώ αν εκκρεμεί στην προδικασία πρέπει να εκδοθεί απαλλακτικό βούλευμα, όπως επίσης πρέπει να εκδοθεί αθωωτική απόφαση αν η υπόθεση βρίσκεται στο ακροατήριο του Δικαστηρίου.

Αυτό που πρέπει να επισημανθεί⁴⁵⁰, είναι ότι αν ο φορολογούμενος δεν καταβάλλει άμεσα ή εντός δύο εργάσιμων ημερών από την υπογραφή του συμβιβασμού το 1/5 του οφειλόμενου κύριου φόρου, μετά των προσαυξήσεων και του προστίμου. Αν ο φορολογούμενος δεν ανταποκριθεί στα ανωτέρω θεωρείται ότι ουδέποτε επιτεύχθηκε συμβιβασμός.

Αν όμως, ο φορολογούμενος καταβάλλει εμπρόθεσμα το 1/5 του φόρου και του προστίμου και δεν καταβάλλει τις επόμενες δόσεις ο συμβιβασμός δεν ανατρέπεται και δεν είναι ορθόν να γίνεται λόγος για εφαρμογή των ποινικών διατάξεων του Ν.2523/1997.

Βεβαίως, τα ποσά που απομένουν να πληρωθούν μπορούν να βεβαιωθούν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. , ως παράβαση του αρ. 25 του Ν.1882/90 Περί μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο.

3^{ον} Το ζήτημα του βάρους της απόδειξης : Αναφέρθηκε αρκετές φορές ότι με τη διάταξη του αρ. 21 παρ. 3 του Ν.2523/1997, καθιερώνεται δεδικασμένο όσον αφορά τα αντικειμενικά στοιχεία της φορολογικής παράβασης ως βάση της αντικειμενικής υπόστασης των σχετικών φορολογικών εγκλημάτων. Έτσι, στο ποινικό δίκαιο και συνεπώς στην ποινική δίκη, απομένει⁴⁵¹ μόνο η κρίση ως προς την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης. Όσο τα ποινικά δικαστήρια στερούνται εξειδίκευσης, δεδομένου του τεχνικού χαρακτήρα του ουσιαστικού φορολογικού ποινικού δικαίου, η ρύθμιση αυτή είναι προδήλως ανεκτή λόγω πρακτικότητας, αλλά και επειδή η κρίση της διοικητικής δικαιοσύνης βάση του αρ. 87 παρ. 1 του Συντ., έχει τα εχέγγυα λειτουργικής και προσωπικής ανεξαρτησίας.

⁴⁵⁰ Βλ. ενδ. Α.ΤΣΟΓΚΑΣ ο.π. σελ. 997

⁴⁵¹ Βλ. ενδ. Δ.ΖΙΟΥΒΑ «ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΙΙ», ο.π. σελ. 64-65.

Όμως, υπάρχουν και ουσιώδεις διαφορές μεταξύ ποινικής και διοικητικής⁴⁵² δίκης, με κυριότερη αυτή των δικαιωμάτων του κατηγορουμένου⁴⁵³. Η τυχόν παράβαση αυτών, επιφέρει απόλυτη ακυρότητα της ποινικής διαδικασίας (αρ.171 Κ.Π.Δ.) . Εν προκειμένω το αρ. 145 Κ.Δ.Δ., θέτει ως κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο ο καθένας από τους διαδίκους έχει την υποχρέωση να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα, στα οποία θεμελιώνει τους ισχυρισμούς του. Ο δε αντίδικος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

Βεβαίως, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι το αρ. 145 παρ. 3 Κ.Δ.Δ. μεταβάλλει το βάρος της απόδειξης σε περίπτωση μαχητού τεκμηρίου⁴⁵⁴.

Από την άλλη όμως στο πλαίσιο του ανακριτικού συστήματος της φορολογικής δίκης, όπου το βάρος καταρχήν κατανέμεται στους διαδίκους, αν τελικώς δεν αποδειχτεί ένα ορισμένο ουσιώδες γεγονός, τις συνέπειες της μη απόδειξής του, θα υποστεί ο φέρων το βάρος της απόδειξης του⁴⁵⁵. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα του αρ. 48 παρ.3 Κ.Φ.Ε. , το οποίο ήδη αναφέρθηκε.

Επιπρόσθετα και αναφορικά με την αρχή της προαπόδειξης , της οποίας η σημασία⁴⁵⁶ έγκειται στο ότι εάν τα αποδεικτικά στοιχεία δεν προσαχθούν πριν τη δίκη δεν λαμβάνονται υπόψη το φορολογικό δικαστήριο.

Εν κατακλείδι , όλα τα ανωτέρω είναι πολύ πιθανόν να «μολύνουν» και να «παρακολουθούν» την αποδεικτική διαδικασία της Ποινικής Δίκης.

4^ο Σχετικά με την τοπική αρμοδιότητα του αρμόδιου δικαστηρίου⁴⁵⁷ που εκδικάζει, μπορεί να προκύψει το εξής ζήτημα⁴⁵⁸ παρακολουθηματικού και πάλι χαρακτήρα με διοικητικής φύσεως θέμα. Αρμόδιο κατά τόπον είναι το δικαστήριο της έδρας της αρμόδιας για την φορολόγηση Δ.Ο.Υ. του φορολογούμενου. Το ζήτημα προκύπτει όταν ο φορολογούμενος άλλαξε πόλη για την έδρα της επιχείρησής του και έτσι σε άλλη Δ.Ο.Υ. υπαγόταν κατά την

⁴⁵² Βλ. για τα δικαιώματα κατηγορουμένου αρ. 100 επ. του Κ.Π.Δ. , αρ. 6ΕΣΔΔ, Α. ΚΑΡΡΑ ο.π. σελ. 391 επ. (Δικαίωμα ακρόασης , παράστασης ενημέρωσης , πληροφόρησης , υπεράσπισης, σιωπής κατά την απολογία του)

⁴⁵³ Για τις αρχές της διοικητικής δίκης φορολογικών διαφορών , βλ. ενδ. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ, ο.π. σελ. 502 επ.

⁴⁵⁴ ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ ο.π. σελ. 536 και ΣτΕ /2011(το βάρος για τα εικονικά στοιχεία φέρει η Διοίκηση)

⁴⁵⁵ Βλ. ο.π. ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗ σελ. 536 και νπ 1046

⁴⁵⁶ Βλ.ο.π. σελ. 34

⁴⁵⁷ Βλ. αρ. 21 παρ. 5 Ν.2523/1997

⁴⁵⁸ Βλ. ο.π'. ΤΣΟΓΚΑ Α. σελ. 997

τέλεση της πράξης και σε άλλη υπάγεται κατά το χρόνο άσκησης της ποινικής δίωξης.

Η ορθή απάντηση στο ζήτημα αυτό, εκ της γραμματικής διατύπωσης της διάταξης που κάνει λόγο για αρμόδια για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ. , πρέπει να είναι η Δ.Ο.Υ. που προσδιόρισε τον οφειλόμενο φόρο της επιχείρησης με βάση τα φορολογικά δεδομένα και στοιχεία της επιχείρησης κατά το χρόνο που αφορά την πράξη. Άλλωστε η εν λόγω Δ.Ο.Υ. έχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία που λειτούργησαν ως ενδείξεις, επαρκείς για την ποινική δίωξη.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Διενεργώντας μια αναδρομή σε όλα τα προαναφερθέντα και σε συνέχεια του μείζονος σημασίας ερωτήματος που τέθηκε ήδη στην εισαγωγή της παρούσης διπλωματικής εργασίας, ευαπόδεικτα καταδεικνύεται ότι η Πολιτεία, προσπαθώντας να αντιμετωπίσει δραστικά τις φορολογικές παραβατικές συμπεριφορές των πολιτών της, εναπόθεσε στον ποινικό νομοθέτη το κύριο βάρος αυτής της ευθύνης.

Όμως, η επιλογή της τακτικής της αυστηρής μεταχείρισης των φερόμενων δραστών, δύναται να επιφέρει μια ταυτόχρονη αναίρεση Ουσιαστικών Θεμελιωδών αρχών του Ποινικού Δικαίου, σχετικά με τα επιμέρους εννοιολογικά στοιχεία του δογματικού μορφώματος του εγκλήματος.

Η ανάλυση που προηγήθηκε ανέδειξε ότι βασικό χαρακτηριστικό των επιλογών του Ν.3943/2011 που τροποποίησε τις ποινικές διατάξεις των Ν.2523/1997 ως προς το αξιόποιο των φορολογικών αδικημάτων ήταν να το διευρύνει μέσα από τον προσδιορισμό του χρόνου τέλεσης τους, απομακρυνθείς όμως τόσο από τη θεωρία της συμπεριφοράς όσο και από εκείνη του αποτελέσματος⁴⁵⁹. Οι θεωρητικές αντιρρήσεις που προβάλλονται επ' αυτού είναι πολλές και έντονες, στο σημείο μάλιστα να καταλήγουν⁴⁶⁰ στο ότι πρόκειται για μία πλασματική εκτεταμένης διάρκειας τέλεσης των φορολογικών αδικημάτων. Ο εν λόγω προσδιορισμός περί διαρκών εγκλημάτων ως κύρια συνέπεια είχε την εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας.

Οι προαναφερθείσες σοβαρές θεωρητικές αντιρρήσεις δεν υπέχουν θέση ίδιας δυναμικής αφενός μεν για το έγκλημα της διακράτισης του Φ.Π.Α. του Φ.Κ.Ε. και των παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών που προβλέπεται από την τελευταία περίπτωση της παρ. 1 του αρ. 18 του Ν.2523/1997, όπως η παράγραφος αυτή ισχύει μετά την αποκατάσταση της με την παρ. 2δ του αρ. 2 του Ν.3943/2001⁴⁶¹, αφετέρου δε για το έγκλημα της μη καταβολής των βεβαιωμένων στο δημόσιο χρεών, το οποίο διαρκεί ενόσω ο

⁴⁵⁹ Βλ. σχετ. ο.π. Μ. ΚΑΙΨΑ-ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ, σελ. 320, η οποία υποστηρίζει ότι οι αλλαγές που επήλθαν αντιβαίνουν στο αρ. 7 παρ. 1 και 6 παρ. 1 Συντ.

⁴⁶⁰ Βλ. ενδ. Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ «ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ», ο.π. σελ. 288 επ.

⁴⁶¹ Βλ. Α.Π. 6/2011 στα παραρτήματα Γ.ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑ ο.π. σελ. 97 και 299

οφειλέτης παραλείπει να καταβάλλει τις βεβαιωμένες στο δημόσιο ταμείο ληξιπρόθεσμες οφειλές.

Η εγκύκλιος του Εισαγγελέα του Α.Π. 6/2011, με σωφροσύνη και ψυχραιμία καταδεικνύει την εν λόγω προβληματική αναφέροντας: «*Η συμβατότητα της ρύθμισης του άρθρου 3 παρ. 2 εδ.ιγ του Ν. 3943/2011, με τις διατάξεις του αρ. 2 παρ. 1 και αρ. 7 παρ. 1 του Συντάγματος θα κριθεί από τα δικαστήρια*», χωρίς βεβαίως από την άλλη να αποκλείει την πιθανότητα συμβατότητας, επισημαίνοντας ότι μέχρι να επέλθει η παγίωση της νομολογίας πρέπει να τηρείται η αυτόφωρη διαδικασία κατ' επιταγή της περί ούσας ο λόγος διάταξης σε περιπτώσεις ακραίας και προκλητικής φοροδιαφυγής. Μόνον έτσι, καταλήγει ότι θα δοθεί η δυνατότητα στα δικαστήρια να αποφανθούν σχετικά.

Επιπρόσθετα, αναδείχτηκε και μια προβληματική του διαχρονικού ποινικού δικαίου αναφορικά με το επιτρεπτό της ισχύς ή όχι της αναδρομικότητας των δικονομικών κανόνων, καθότι ουσιαστικώς οι νέες ρυθμίσεις απεξάρτησαν την κίνηση της ποινικής δίωξης, από την περάτωση της διοικητικής διαδικασίας, γεγονός που επέφερε τους φερόμενους ως δράστες των αδικημάτων σε δυσμενέστερη θέση. Ο Άρειος Πάγος, με γνωμοδότηση του ήρθε να συγκεράσει τις αντίθετες απόψεις περί του επιτρεπτού ή μη, αναγνωρίζοντας ουσιαστικώς ότι ενίοτε και οι δικονομικές διατάξεις μπορούν να λειτουργήσουν ως ποινές.

Επίσης, επισημάνθηκε ότι για την περίπτωση του αρ. 17 παρ. 2 εδ. β του Ν.2523/1997, η νέα αυτή ρύθμιση επέφερε δύο διαφορετικά χρονικά σημεία αφετηρίας της παραγραφής για το ίδιο έγκλημα, ανάλογα με την επιλογή του τρόπου δίωξης, με αποτέλεσμα την πιθανή αντισυμβατότητα του με το αρ. 4 παρ. 1 του Συντάγματος.

Αυτή η σκλήρυνση της ποινικής καταστολής αναδείχτηκε μέσα από τη σχέση ουσιαστικής και δικονομικής εξάρτησης του φορολογικού ποινικού δικαίου και τη φορολογική διαδικασία αντίστοιχα, καθότι ο παρακολουθηματικός χαρακτήρας της σχέσης τους, όπως άλλωστε καταδείχτηκε επαρκώς, είναι πάρα πολύ έντονος.

Η προκειμένη κατάδειξη, μπορεί να οδηγήσει στο ασφαλές συμπέρασμα ότι το φορολογικό ποινικό δίκαιο περιλαμβάνει τους πλέον

συνταγματικά απεγάδιαστους «λευκούς ποινικούς» νόμους⁴⁶², ενώ ζήτημα αντισυμβατότητας με την αρχή της νομιμότητας δε διαφάνηκε να υφίσταται αναφορικά με τις αξιολογικές έννοιες και την απαγορευμένη ανάλογη εφαρμογή τους, καθόσον οι μετανομικές έννοιες, αν υπάρχουν, είναι ελάχιστες. Οι διατάξεις περί νομικής πλάνης περί τον άδικο και όχι τον αξιόποιο χαρακτήρα της πράξης μπορούν , υπό μια *in concreto* διερεύνηση της υπόθεσης , να αποκλείσουν τον καταλογισμό και να εξασφαλίζουν το ατιμώρητο.

Στο ζήτημα της χρονικής ισχύος, ο εφαρμοστής του φορολογικού ποινικού δικαίου εκτιμάται ότι πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικός εξαιτίας κυρίως των εναλλασσόμενων αλλαγών μιας φορολογικής νομοθεσίας και να εφαρμόζει τις δογματικές αρχές περί χρονικής ισχύος, έτσι όπως αυτές αναφέρθηκαν.

Από την άλλη πλευρά πρέπει να επισημανθεί ότι, *«η ύπαρξη πλήθους ειδικών ελεγκτικών και διωκτικών υπηρεσιών στο επίπεδο της φορολογικής Διοίκησης, δεν συνοδεύεται από την ύπαρξη και αντίστοιχων ειδικών για οικονομικά εγκλήματα Δικαστικών Αρχών, με συνέπεια τόσο οι εισαγγελικές αρχές όσο και τα ποινικά δικαστήρια να «δεσμεύονται» αναπόφευκτα από την πρακτική και τα αποδεικτικά πορίσματα των υπηρεσιών της φορολογικής Διοίκησης, αλλά και των εκάστοτε ελεγκτικών μηχανισμών. Στις τελευταίες, όμως, περιπτώσεις , έχουμε να κάνουμε με διοικητικά όργανα που λειτουργούν με γνώμονα καταρχήν διοικητικές διαδικαστικές ρυθμίσεις και παρότι οφείλουν παράλληλα, να εφαρμόζουν διατάξεις ποινικού δικονομικού χαρακτήρα, τελούσες υπό την σκέπη υπερεθνικών διατάξεων προστασίας των δικαιωμάτων του ανθρώπου, αλλά και της νομολογίας του ΔΕΚ και του ΕΔΔΑ, είναι φανερός ο κίνδυνος στην πράξη , η ευθυγράμμιση της ποινικής δικαιοσύνης με τα πορίσματα των αρχών αυτών να καταλήξει να είναι η συνηθισμένη πρακτική, καθιστώντας τον χαρακτήρα της ποινικής διαδικασίας παρακολουθηματικό και τις αυξημένες απαιτήσεις της ως προς τη διαφύλαξη των δικαιωμάτων του κατηγορουμένου κενές περιεχομένου»⁴⁶³.*

⁴⁶² Βλ.ενδ. Δ.ΖΙΟΥΒΑΣ ο.π. σελ. 35

⁴⁶³ Βλ. ΠΑΠΑΝΔΡΕΟΥ Π, .ο.π.Ποιν. Δικαιοσύνη 2012/410σελ. 418 , όπως η ίδια αναφέρει .

ΑΝΤΙ ΕΠΙΛΟΓΟΥ

Τόσο ο φορολογικός ποινικός νομοθέτης όσο και ο εφαρμοστής του φορολογικού ποινικού δικαίου βρισκόταν, βρίσκεται και θα συνεχίσει να βρίσκεται σε ένα δίλημμα. Αντικείμενο του εν λόγω διλήμματος είναι αν προηγείται η εξυπηρέτηση του Δημοσίου Συμφέροντος από την απονομή της Δικαιοσύνης ή το αντίστροφο.

Καθότι η οντικής προέλευσης έννοια του «Δημοσίου Συμφέροντος» σε σχέση με την *a priori* έννοια της Δικαιοσύνης, δεν ταυτίζονται πάντα. Το συγκεκριμένο δίλημμα αποτελεί μια ειδικότερη έκφανση ενός ευρύτερου και γενικότερου υπαρξιακού διλήμματος που αναφέρεται στη σχέση ανάμεσα στην ελευθερία και την ασφάλεια του ανθρώπου.

Πράγματι, ο άνθρωπος από τότε που δημιούργησε οργανωμένες πολιτείες αναζητούσε τόσο την ασφάλεια και την ειρηνική συνύπαρξη όσο και την ελευθερία του.

Η έννοια της ελευθερίας θεωρώ είναι υπέρτατη αξία⁴⁶⁴, ενώ η έννοια της ασφάλειας δεν μπορεί να είναι αποδεκτή⁴⁶⁵ ως γενική αρχή διότι, η σκοπιμότητα της με το περιεχόμενο αυτής δεν μπορεί να προσδιοριστεί κατά τρόπο αποχρώντα.

Και αυτό διότι, η έννοια της ασφάλειας, της εμπειρικής νοούμενης τάξεως, δηλαδή της εξωτερικής ησυχίας ή της κοινωνική ειρήνης, δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την έννοια της ασφάλειας Δικαίου, η οποία αποτελεί έκφανση της Δικαιοσύνης, ενώ η ασφάλεια υπό την έννοια της τάξεως μόνον ως ενδείκτης Δικαιοσύνης μπορεί να εμφανίζεται⁴⁶⁶.

Υπάρχει όμως μια ανταγωνιστική σχέση μεταξύ ελευθερίας και ασφάλειας υπό την έννοια ότι χάνει η μια το κερδίζει η άλλη και αντιστρόφως. Δυστυχώς η πραγμάτωση της αξίας αντιπαρατίθεται με την πραγμάτωση του σκοπού. Δυστυχώς επίσης διάφορα γεγονότα και πολιτικές σκοπιμότητες οξύνουν κατά καιρούς την εν λόγω αντιπαράθεση.

⁴⁶⁴ Ο καθарός *a priori* χαρακτήρας της δε χρειάζεται ούτε επιδέχεται περεταίρω θεμελιώσεως.

⁴⁶⁵ Διότι είναι έννοια που παράγεται αποδεικτικώς και δεν απεξάγεται από έννοιες των οποίων ο καθарός *a priori* χαρακτήρας τους είναι αποδεδειγμένος.

⁴⁶⁶ Εμφαίνεται μόνον ως οντική αρχή.

Ο ισορροπημένος συνδυασμός της θεμελίωσης της αξίας της ελευθερίας και της πραγμάτωσης του στόχου της ασφάλειας και της τάξεως είναι η ιδανική προσδοκία.

Εάν θεμέλιος βάση της σκέψης μας είναι καταρχήν το δικαϊκό και πολιτικό αξίωμα⁴⁶⁷: «ότι μόνο το κράτος του νόμου ασφαρίζει την καλή λειτουργία κάθε ορθής πολιτείας, δε θα πρέπει να φτάσουμε και στο άλλο άκρο που επιβεβαιώνει και η ειρωνική ένσταση⁴⁶⁸ του J-J ROUSSEAU: « ζει κανείς ήσυχα και στην φυλακή».

Γι' αυτό η ορθότερη δικαιοπολιτική προσέγγιση, που επιλέγεται είναι, όπου δεν επιτυγχάνεται ο ιδανικός συνδυασμός πρέπει να αποδεχόμαστε ως προτιμότερη την εξασφάλιση της ελευθερίας, αλλά θα πρέπει⁴⁶⁹ να γνωρίζουμε και το εναλλακτικό κόστος, ότι με την αντίστοιχη ρύθμιση και αποδοχή μειώνεται και το επίπεδο ασφάλειας μας. Από την άλλη όμως κερδίζει και η έννοια της Δικαιοσύνης αν αυτή προσδιοριστεί σχετικοκρατικώς εξ αρχής και χρήζει παραπληρωματικός της συνέργειας μιας άλλης «γενικής αρχής⁴⁷⁰» του Δικαίου όπως αυτές αναφέρθηκαν πολλάκις στην παρούσα διπλωματική εργασία.

Αντίθετη προσέγγιση όμως επιλέγεται να γίνει από πολιτείες κατά τις οποίες αναγνωρίζεται μια διαφορετική κλίμακα αξιών η οποία βεβαίως επηρεάζεται από την ίδια την μορφή της πολιτείας⁴⁷¹.

Εν προκειμένω, η φορολογική νομοθεσία εν γένει, και η προστασία των φορολογικών αξιώσεων μιας πολιτείας συναρτήσει της δύσκολης οικονομικής

⁴⁶⁷ Βλ. ΤΣΑΤΣΟΣ κ. «Η ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΦΙΛΟΣΟΦΙΑ ΤΩΝ ΑΡΧΑΙΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ» ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΙΒΛΙΟΠΩΛΕΙΟ ΤΗΣ ΕΣΤΙΑΣ 2002, σελ. 252, Βλ. επίσης «ΑΡΙΣΤΟΠΟΛΙΤΙΚΑ 1287^Α»

⁴⁶⁸ Όπως παρουσιάζεται από τον Ι. ΣΤΡΑΙΓΓΑ στις Πανεπιστημιακές υπό έκδοση σημειώσεις του «ΑΙΠΡΙΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΚΑΙΟΥ», σελ. 29.

⁴⁶⁹ Και οφείλουμε να το έχουμε συνειδητοποιήσει.

⁴⁷⁰ Εφόσον όμως γίνει αποδεκτά ως γενική αρχή είτε ως «υπέρτατη αξία» καθώς και η «σκοπιμότης» (ουσιαστικά θεωρησιακά σημεία) με το περιεχόμενο της να προσδιορίζεται κατά τρόπο αποχρώντα. Βλ. ο.π. ΣΤΡΑΙΓΓΑ Ι. (Διαφορετικά είναι τα πράγματα αν υιοθετηθεί μια τυπικοκρατική αντίληψη περί Δικαιοσύνης (λ.χ. Αριστοτελική θεώρηση), Βλ. ΤΣΑΤΣΟΣ, σελ. 238 επομ. κατά την οποία το ποινικό δίκαιο δεν φαίνεται να υπάγεται στις δύο βασικές κατηγορίες (διανεμητική – διορθωτική) της Δικαιοσύνης παρά μόνον καθόσον το έγκλημα έχει την έννοια της ζημίας που μπορεί και πρέπει να αποκατασταθεί. Διαφορετικά η επιβολή ποινής είναι κίνητρο στα χέρια της πολιτείας για να πράττουν το δίκαιο οι πολίτες.

⁴⁷¹ (Διαφορετικά είναι τα πράγματα αν υιοθετηθεί μια τυπικοκρατική αντίληψη περί Δικαιοσύνης (λ.χ. Αριστοτελική θεώρηση), Βλ. ΤΣΑΤΣΟΣ, σελ. 238 επομ. κατά την οποία το ποινικό δίκαιο δεν φαίνεται να υπάγεται στις δύο βασικές κατηγορίες (διανεμητική – διορθωτική) της Δικαιοσύνης παρά μόνον καθόσον το έγκλημα έχει την έννοια της ζημίας που μπορεί και πρέπει να αποκατασταθεί. Διαφορετικά η επιβολή ποινής είναι κίνητρο στα χέρια της πολιτείας για να πράττουν το δίκαιο οι πολίτες.

συγκυρίας που βιώνει ο τόπος μας, δεν θα πρέπει να αποτελέσουν ως συναναφορά, τη δικαιολογητική του βάση για την εξαθλίωση της υπαρξιακής κατάστασης του ανθρώπου και του έως τώρα κεκτημένου, εδραιωμένου με θυσίες, νομικού μας πολιτισμού.

Η δικαιοπολιτική ρήση περί δικαιοσύνης «όμοια στα όμοια και ανόμοια στα ανόμοια», καταδεικνύει ως Πυλώνες της Δικαιοσύνης τόσο την ασφάλεια όσο και την επιείκεια Δικαίου. Η τελευταία είναι η μόνη λύση που αίρει την κατά τα άλλα αναπότρεπτη αντινομία της γενικότητας του Νόμου και της ατομικότητας των περιπτώσεων που ρυθμίζονται απ' αυτόν.

Δια ταύτα, εκτός του προαπαιτημένου περί φορολογικής συνείδησης των πολιτών, η κύρια ευθύνη εναπόκειται στον νομοθέτη και τον εφαρμοστή του Δικαίου, οι οποίοι όμως δεν θα πρέπει να λησμονούν ότι θεμέλιο του δικαιοπολιτικού μας συστήματος είναι η λαϊκή κυριαρχία. Παρότι με ιδεαλιστική προσδοκία περιεχόμενο, εναπομένει και αυτοί να μην λησμονούν ότι προέρχονται από το λαό, έτσι ώστε να συναισθανθούν εάν δεν δύναται πλέον να βιώσουν την κατάσταση αδυναμίας που περιήλθε το Ελληνικό Έθνος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΑΛΕΞΙΑΔΗΣ Σ. *Ανακριτική*, 5^η Έκδοση, Σακκουλας, Αθίνα-Θεσ/κη 2003
- ΑΛΕΞΑΝΔΡΙΔΟΥ Ε., *Δίκαιο εμπορικών εταιρειών*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2009
- ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ Κ Ν., *Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος, Δίκαιο & Οικονομία*, Π. Ν. Σακκουλας, Αθήνα, 2000
- ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ Ν., *Ποινικοί Νόμοι εν λευκώ*, Π.Ν. Σάκκουλας, 2000.
- ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ Ν., *Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης*, Β' έκδοση, Α.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2007
- ΒΑΘΙΩΤΗΣ Κ., *Στοιχεία Ποινικού Δικαίου, Γενικό μέρος*, Νομική Βιβλιοθήκη 2007
- ΒΟΥΓΙΟΥΚΑΣ Κ, *Το ποινικόν δίκαιον των ειδικών ποινικών νόμων, Οικονομικόν Ποινικόν Δίκαιον, Γενικό Μέρος, τόμος Δ, Ε' έκδοση, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 1986*
- ΓΡΑΒΑΡΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, *Είδη κρώσεων και δικαιοί κλάδοι*, Αντ. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα – Κομοτηνή, 1991
- ΔΑΡΖΕΝΤΑΣ Μ., *Η αυτονομία του πειθαρχικού δικαίου των δημοσίων υπαλλήλων ΕΔΔΔ*, 1989
- ΔΕΡΒΙΤΣΙΩΤΗΣ Α., *Σημειώσεις Συνταγματικού Δικαίου Οργάνωση του κράτους*, Γ' Έκδοση, Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα, 2005
- ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ Γ. ,*Εγκλήματα φοροδιαφυγής*, Νομική Βιβλιοθήκη 2001
- ΖΙΟΥΒΑΣ Δ. σε ΚΟΥΡΑΚΗ, *Οικονομικά Εγκλήματα II*, Α. Σάκκουλας 2007

ΚΑΪΑΦΑ-ΓΚΜΠΑΝΤΙ Μ. *Κοινός Επικίνδυνα Εγκλήματα*, Γ΄ Έκδοση, Σάκκουλας, 2005

ΚΑΝΕΛΛΟΠΟΥΛΟΣ Π. *Το Δίκαιο της Ε.Ε*, ΑΝΤ.Σακκουλα,2003

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΣ, *Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος*, Αθήνα, Π.Ν. Σακκουλας, 2005

ΚΑΡΡΑΣ, *Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο*, Αντ. Σακκουλας ,Αθήνα, 1998

ΚΟΤΣΑΛΗΣ Λ.,*ΣυστΕρΠοινΚαν,2005,Ποινικό Δίκαιο, Γενικό μέρος,Α. Σάκκουλας, Αθήνα 2006.*

ΚΩΣΤΑΡΑΣ Α, *Έννοιες και Θεσμοί του Ποινικού Δικαίου*, Β έκδοση, Α.Ν. Σάκκουλας, 2004

ΚΩΣΤΑΡΑΣ Α., *Ποινικό Δίκαιο Σύνοψη Γενικού Μέρους*, Αντ. Π. Σάκκουλας 2004

ΛΙΒΟΣ Ν. *Οικονομικά Εγκλήματα ΙΙ σε Ν.ΚΟΥΡΑΚΗ*, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη,2007

ΛΥΤΡΑΣ Σ., *Έννοια και βασική διάκριση των κυρώσεων στο ελληνικό θετικό δίκαιο*, Αντ. Ν.Σάκκουλας, Αθήνα – Κομοτηνή 1984

ΛΥΤΡΑΣ Σ., *Η έννοια των διοικητικών προστίμων και η συνταγματικότητα της επιβολής τους*, Αντ. Ν. Σάκκουλας, Αθήνα – Κομοτηνή, 1986.

ΜΑΓΚΑΚΗΣ Γ, *Ποινικό Δίκαιο*, Παπαζήση, Αθήνα, 1984.

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ Ι., *Μελέτες για εμφάθωση στο Ουσιαστικό Ποινικό Δίκαιο*, Δ΄ Έκδοση, Σάκκουλας, 2000

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ Ι., *Ποινικό Δίκαιο*, Σάκκουλας, Θεσ/νίκη 2001

ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Χ., *Ποινικό Δίκαιο Γενικό Μέρος Ι*, Π.Ν. Σάκκουλας 2007

ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Χ., *Τα εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας και της περιουσίας*, Σάκκουλας, 2006

ΝΑΪΝΤΟΣ Χ., *«Αποδεικτικές Απαγορεύσεις στην Ποινική Δίκη»*, Σάκκουλας, 2010

ΠΑΠΑΔΑΜΑΚΗ Α., *Ποινική δικονομία Ε'*, Σάκκουλας, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2011

ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΣ Θ., *Η φορολογική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού δημοσίου και της Ε.Ε. στην ελληνική έννομη τάξη*, Σάκκουλας, 2005

ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΣ Θ., *Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο*, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσ/κη 2005

ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ Α., *Η σχέση της ποινικής προστασίας του περιβάλλοντος με τις διοικητικές διατάξεις και τις διοικητικές κυρώσεις*, Α.. Ν. Σάκκουλας, 1994

ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ Α., *Ποινική προστασία του Καταναλωτή*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 1996

ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ Α., *Ποινική προστασία του περιβάλλοντος, Δίκαιο & Οικονομία*, Ελληνική Εταιρεία Ποινικού Δικαίου Π.Ν. Σάκκουλας, 1996

ΠΥΡΓΑΚΗ σε ΧΡΥΣΑΝΘΑΚΑΚΗ (επιμέλεια,) *Συμβούλιο της Επικρατείας, Εφαρμογές Διοικητικού Ουσιαστικού και Δικονομικού Δικαίου εκδ.*, Νομική Βιβλιοθήκη 2012

ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ Ζ. «Περιεχόμενα Και Όρια Της Αστυνομικής Εξουσίας», Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2004

ΣΤΑΜΑΤΗΣ Κ., *Η θεμελίωση των νομικών κρίσεων*, Σάκκουλας 2009, KARL ENGLISH, «Εισαγωγή στη Νομική Σκέψη», μετάφραση Δ. Σπινέλης, Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τράπεζας, Αθήνα, 1986.

ΣΤΑΣΙΝΟΠΟΥΛΟΣ Μ «*ΤΟ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΥΠΕΡΑΣΠΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΟΛΙΤΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 20 ΤΟΥ ΣΥΝΤΑΓΜΑΤΟΣ ΕΙΣ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΑΚΑΔΗΜΙΑΣ ΑΘΗΝΩΝ*» 1979

ΣΥΚΙΩΤΗΣ Α., *Τα φορολογικά εγκλήματα*, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010

ΤΣΑΤΣΟΣ Κ. «*Η κοινωνική φιλοσοφία των αρχαίων Ελλήνων*», ΒΙΒΛΙΟΠΩΛΕΙΟ ΤΗΣ ΕΣΤΙΑΣ, 2002

ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ Θ. *Φορολογικό Δίκαιο*, Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008

ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ Κ., *Φορολογικό Δίκαιο*, Δ' Έκδοση, Σάκκουλας, 2011

ΧΑΡΑΛΑΜΠΙΑΚΗΣ Α., *Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου*, Έκδοση , Σάκκουλας, Αθήνα-Κομοτηνή

ΧΩΡΑΦΑΣ Ν. , *Ποινικό Δίκαιο*, 9^η έκδοση, Αφοι Σάκκουλα , Αθήνα

HELMUT SATZGER, Εισήγηση του στο Συνέδριο με θέμα : Σύγχρονες Εξελίξεις του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Ποινικού Δικαίου, σελ. 9-10, Πρακτικά Συνεδρίου 27-28/11/2009, Νομική Βιβλιοθήκη, 2010.

STUART HALL, *Η διαμόρφωση της νεωτερικότητας*, Σαββάλας, 2003

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

ΓΙΑΝΝΙΔΗΣ Ι, *Το βάρος των αποδείξεων στην ποινική δίκη*, ΠοινΧρ ΛΣΤ', σελ. 137 επ.

ΔΑΛΑΚΟΥΡΑΣ Θ. :Εισήγηση του στο 11^ο Πανελλήνιο Συνέδριο της Ελληνικής Εταιρείας Ποινικού Δικαίου με θεματική «*Η συγκέντρωση του αποδεικτικού υλικού*», Αθήνα, 2010.

ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ Γ., *Ποινική Δικαιοσύνη*, 2011

ΔΗΜΗΤΡΑΙΝΑΣ Γ., *Ποινική Δικαιοσύνη*, 4-5/2012

ΜΠΟΥΡΜΠΑ Γ. ,*Ποινική Δικαιοσύνη 10/2011*

ΚΑΪΑΦΑ- ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ Μ. *Ποινική Δικαιοσύνη 12/2011*

ΚΑΪΑΦΑ - ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ Μ., *Αυτοτελείς ισχυρισμοί στην ποινική δίκη, Η δυναμική ενός νομολογιακού θεσμού, Υπεράσπιση*, 1992,σελ.205

ΚΑΪΑΦΑ-ΓΚΜΠΙΑΝΤΙ Μ., *Εμβάθυνση στη Ποινική Νομολογία* , 2006

ΚΑΡΡΑΣ, *Αυτοτελείς Ισχυρισμοί*, Ποιν. Χρον. ΜΓ, σελ. 1074

ΛΑΖΑΡΑΤΟΣ Π., *Το δικαίωμα Πρόσβασης στα Διοικητικά στοιχεία*, Δίκη 1994, σελ. 44 επ.

ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ Λ, *Ποινικά Χρονικά ΝΕ/2005*

ΜΑΓΚΑΚΗΣ Α., *Ποιν Χρ. Η'*,σελ. 393 επ.

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ, *Η ποινική καταστολή της φοροδιαφυγής*, Αρμεν. 1989, σελ. 626 επ.

ΜΠΕΝΑΚΗΣ, *Ποιν. Χρ. ΙΖ'*, σελ. 24 επ.

ΜΠΡΑΚΟΥΜΑΤΣΟΥ Π., *Η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων, Ποινική Δικαιοσύνη*, 12/2000

ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Χ , *Το Ευρωπαϊκό Ποινικό Δίκαιο μετά την Συνθήκη της Λισσαβόνα*, ΞΑ/2011

ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟΣ Χ. *Κοινοτικό ποινικό δίκαιο και γενικές αρχές κοινοτικού δικαίου*, Ποινικά Χρονικά Ξ/2010, σελ. 161 επ.

ΠΑΠΑΝΔΡΕΟΥ Πόπη, *Αντιεισαγγελέας Πρωτοδικών Ποιν. Δικαιοσύνη*, 2012/410

ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ Α, *Υπεράσπιση*, Τόμος Δ', 1994

ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ, *Ποινική Δικαιοσύνη*, 2011

ΣΑΜΙΟΣ Θ., *Επισκόπηση Νομολογίας Τα Εγκλήματα Φοροδιαφυγής. Ουσιαστικές Και Δικονομικές Όψεις*, *Ποινικά Χρονικά* ΕΒ/2012, σελ. 386 επ.

ΣΠΙΝΕΛΗΣ Δ., *Ποινικές Κυρώσεις σε νομικά πρόσωπα και διαδικασία επιβολής τους*, *Ποινικά Χρονικά*, ΝΓ2003

ΣΠΥΡΑΚΟΥ Δ., *Η ποινική ευθύνη των επιχειρήσεων εξέλιξη η παραμόρφωση του ποινικού δικαίου*, *Ποινικά Χρονικά*

ΡΟΥΜΕΛΙΩΤΗΣ Τ. *«Η Πρόσβαση Στα Διοικητικά Στοιχεία» ΝΟΒ.1986*

ΤΑΥΛΑΡΙΔΟΥ Β. στο «ΘΕΜΑ», *Τα Εικονικά Φορολογικά Στοιχεία*

ΤΣΟΓΚΑΣ Α., *Ποιν. Δικ.* 8-9/2011

ΤΣΟΛΚΑ Ο. *Το δικαίωμα στην μη αυτοενοχοποίηση και το τεκμήριο της αθωότητας*, *Ποιν. Χρονικά* ΝΔ/ 2004

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ