

ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΚΑΙΟΥ

ΠΜΣ: «ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ»

ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ: «ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΚΑΙ ΘΕΩΡΙΑ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ»

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΟΝΟΜΑ: ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΒΟΥΓΙΟΥΚΑ

Α.Μ.: 0911Μ017

ΕΠΙΒΛΕΠΟΝΤΕΣ ΚΑΘΗΓΗΤΕΣ: ΤΖΩΡΤΖΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ

ΑΓΑΠΙΟΣ, ΖΙΟΥΒΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

**ΘΕΜΑ: «ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 ΤΟΥ Ν.
2523/1997 ΚΑΙ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ»**

Περιεχόμενα

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	13
ΜΕΡΟΣ Α΄ : «ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997»	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι: ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΕΙΔΟΔΗΜΑ (ΑΡΘΡΟ 17 ΠΑΡ. 1-3 Ν. 2523/1997) ΚΑΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΠΛΟΙΟΥ(ΑΡΘΡΟ 17 ΠΑΡ. 4 Ν. 2523/1997).....	16
I. Οι τροποποιήσεις στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997) σύμφωνα με το Ν. 3943/2011.....	16
II. Παρουσίαση και περιγραφή του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997)	21
1. Η τυποποίηση της φοροδιαφυγής στο εισόδημα.....	21
2. Το προστατευόμενο έννομο αγαθό	23
3. Το υποκείμενο, το αντικείμενο και λοιπές έννοιες της εγκληματικής συμπεριφοράς του άρθρου 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997	25
3.1 Το υποκείμενο τέλεσης του εγκλήματος.....	25
3.2 Το υλικό αντικείμενο τέλεσης του εγκλήματος	26
3.3 Λοιπά χαρακτηριστικά του εγκλήματος και έννοιες της νομοτυπικής μορφής του. 26	
3.3.1 Ο χαρακτηρισμός του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ως ψευτοέγκλημα.....	26
3.3.2 Η σημασία της έννοιας του «φορολογικού έτους», η οποία αντικατέστησε την έννοια της «σε κάθε διαχειριστική περίοδο» που χρησιμοποιούσε ο παλιός Κ.Φ.Ε, στη θεμελίωση του εγκλήματος	28
3.3.2.1. Επεξήγηση της έννοιας.....	28
3.3.2.2 Ο συσχετισμός της έννοιας του «φορολογικού έτους» με την «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων», ως βασική αρχή του φορολογικού δικαίου	30
4. Ανάλυση της ειδικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα... 33	
4.1. Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3	33
4.2. Ο αντικειμενικός αιτιώδης σύνδεσμος και ο προβληματισμός που ανακύπτει αναφορικά με την τέλεση του εγκλήματος με παράλειψη	37
4.3 Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3	40
III. Το έγκλημα της φοροδιαφυγής στην πληρωμή φόρου πλοίου (άρθρο 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997)	44
1. Ανάλυση της ειδικής υποστάσεως του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 4.....	44
1.1 Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος	44
1.2 Το παράδοξο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος.....	46
1.3 Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και το ζήτημα που ανακύπτει αναφορικά με τον ειδικό δόλο στο πρόσωπο του δράστη.....	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II : Ο ΧΡΟΝΟΣ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997 ΚΑΙ Η ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΙΑΡΚΩΝ Ή ΣΤΙΓΜΙΑΙΩΝ.....	51
I. ΣΧΟΛΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	51
1. Εισαγωγικά σχόλια	51
2. Γενικά σχόλια για το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων κατ' άρθρο 17 ΠΚ	51
2.1 Περιγραφή και σχόλια επί του άρθρου	51
2.2 Σύνομη αναφορά της σημασίας του προσδιορισμού του χρόνου τελέσεως	52
3. Εγκλήματα διαρκή και στιγμιαία.....	53
3.1 Ανάλυση των εγκληματικών εννοιών.....	53
3.2 Πρακτική σημασία της διακρίσεως.....	54
II. Ο ΧΡΟΝΟΣ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997 ΚΑΙ ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΙΑΡΚΩΝ Ή ΣΤΙΓΜΙΑΙΩΝ.....	56
1. Ο ορισμός του χρόνου τέλεσης στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997).....	56
2. Ο χρόνος τέλεσης στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίων (άρθρο 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997).....	60
3. Συμπερασματικά σχόλια επί του χρόνου τέλεσης των εγκλημάτων του άρθρου 17 Ν. 2523/1997	61
4. Η αντιμετώπιση του ζητήματος του χαρακτήρα των εγκλημάτων ως διαρκών ή μη σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Εισαγγελέα του ΑΠ 1/2011 και την αιτιολογική έκθεση του Ν. 3943/2011	64
5. Το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας, που θέτει η διάταξη 21 παρ. 10 εδ. α', για το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων του Ν. 2523/1997, στο πλαίσιο του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος	67
5.1 Σύνομη παρουσίαση της «αρχής της νομιμότητας»	67
5.2 Το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' ως προς την «αρχή της νομιμότητας»(άρθρο 7 παρ. 1 Συντ.)	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ III : ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΜΑΤΙΚΟΥ ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΣΤΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997.....	72
1. Εισαγωγικό σχόλιο	72
2. Το παράδοξο της μη σύνδεσης του θεσμού της παραγραφής με τον χρόνο τέλεσης στα φορολογικά εγκλήματα και ειδικότερα στο έγκλημα του άρθρου 17	72
3. Η Προβληματική στο πεδίο της συμμετοχής, της αυτόφωρης διαδικασίας και ο κίνδυνος εφαρμογής δυσμενέστερου νόμου, ως συνέπεια της απόδοσης πλασματικού διαρκούς χαρακτήρα στο έγκλημα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997	73
3.1 Το ζήτημα της συμμετοχής.....	74

3.2 Ο κίνδυνος αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου(άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ. και άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ)	75
3.2.1 Η υποχρεωτική αναδρομική ισχύς του ευμενέστερου ποινικού νόμου για τον κατηγορούμενο(άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ)	75
3.2.1.1. Η έννοια του ευμενέστερου νόμου κατ' άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ.....	77
3.2.2 Η απόφαση 67/2012 του ΣυμβλημΚαλαμ – Ένα σπάνιο νομικό ζήτημα	79
3.2.3 Σχόλια επί της απόφασης 67/2012 του ΣυμβλημΚαλαμ.	88
3.2.4 Ο κίνδυνος αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου στο πλαίσιο του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997	92
4. Η Προβληματική στο πεδίο της αυτόφωρης διαδικασίας.....	93
4.1 Η αυτόφωρη διαδικασία και η σημασία της διάκρισης των εγκλημάτων σε διαρκή και στιγμιαία	93
4.2 Σύντομη αναφορά στα «οφέλη» της αυτόφωρης διαδικασίας.....	96
4.3 Σχολιασμός της αυτόφωρης διαδικασίας, ως έννομη συνέπεια της δημιουργίας πλασματικών εγκλημάτων, βάση της εγκυκλίου του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου 1/2011	99
4.4 Η απόφαση 34279/2012 του ΜΠλημΘες.....	102
ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV: ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΑΜΙΓΩΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997.....	106
I. Η άσκηση της ποινικής δίωξης και τα ζητήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο αυτής αλλά και στην παραγραφή των εγκληματικών συμπεριφορών του άρθρου 17 Ν. 2523/1997	106
1. Η Γενική προϋπόθεση άσκησης της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα του Ν. 2523/1997 – Φορολογικός έλεγχος και μηνυτήρια αναφορά.....	106
2. Ο τρόπος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς στο πλαίσιο του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997), ως προϋπόθεση άσκησης της ποινικής δίωξης και το ζήτημα της νομικής της φύσης.....	107
2.1 Ο τρόπος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς στο πλαίσιο του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997), ως προϋπόθεση άσκησης της ποινικής δίωξης.....	107
2.2. Το ζήτημα της νομικής φύσης της μηνυτήριας αναφοράς	108
3. Η άσκηση της ποινικής δίωξης στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997)	114
3.1 Περιγραφή των τρόπων άσκησης της ποινικής δίωξης στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα	114
3.2 Το ζήτημα του ορθού υπολογισμού της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής στις περιπτώσεις οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο πλαίσιο του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντ. – Ο μηχανισμός της «ενδικοφανούς προσφυγής».....	117

4. Ζητήματα και προβληματισμοί επί του τρόπου άσκησης της ποινικής δίωξης στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1-3) - Διχοτόμηση της ποινικής δίωξης και της παραγραφής της κακουργηματικής μορφής της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 2 περ. β΄).....	121
4.1 Οι προβληματισμοί που ανακύπτουν εξαιτίας της διχοτόμησης της ποινικής δίωξης και παραγραφής της κακουργηματικής μορφής της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 2 περ. β΄).....	121
4.2 Συμπερασματικά σχόλια επί της παραγραφής του αδικήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997.....	126
5. Η άσκηση της ποινικής δίωξης και η παραγραφή στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου(άρθρο 17 παρ. 4 του Ν. 2523/1997).....	127
6. Η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, ως υποχρεωτικός λόγος αποχής από την ποινική δίωξη.	129
7. Το ζήτημα της πτώχευσης του φορολογούμενου και η επίδρασή του στην άσκηση της ποινικής δίωξης στο πλαίσιο του εγκλήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997	130
II. Το Οικονομικό Έγκλημα και ο ρόλος του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (άρθρο 17 Α Ν. 2523/1997) πριν και μετά την άσκηση της ποινικής δίωξης.....	131
1. Εισαγωγικά σχόλια	131
2. Η έννοια του «Οικονομικού Εγκλήματος»	132
2.1 Η κατηγοριοποίηση των Οικονομικών Εγκλημάτων	135
3. Ο θεσμός του Οικονομικού Εισαγγελέα (άρθρο 17 Α Ν. 2523/1997)	136
III. Η εξάρτηση του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο, στο πλαίσιο άσκησης της ποινικής δίωξης επί των εγκληματικών συμπεριφορών του Ν.2523/1997 - Η βαθμιαία χαλάρωση του δεσμού αυτού με μεταγενέστερους νόμους.....	140
1. Οι συναρτώμενοι, με πράξεις οργάνων εφαρμογής του διοικητικού φορολογικού δικαίου, όροι που θεσπίστηκαν με το Ν. 2523/1997, ως προϋπόθεση για την κίνηση της ποινικής δίωξης και η τριμερής διάκρισή τους	140
2. Η βαθμιαία χαλάρωση της εξάρτησης του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο με ειδικότερη αναφορά στο έγκλημα του άρθρου 17 Ν. 2523/1997	144
3. Τελικά συμπεράσματα - Σύντομη απαρίθμηση του υφιστάμενου καθεστώτος στις περιπτώσεις των εγκλημάτων του Ν. 2523/1997	147
IV. Το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής των δυσμενέστερων διατάξεων αναφορικά με την άσκηση της ποινικής δίωξης, με έμφαση στο αδίκημα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997	149
1. Γενικά σχόλια.....	149

2. Το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής των νεότερων ρυθμίσεων που απεξαρτούν την κίνηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος τους.....	151
2.1. Η κρατούσα άποψη και οι σύγχρονες θεωρητικές απόψεις για την αναδρομικότητα των ποινικών δικονομικών διατάξεων.....	151
2.2 Η δογματική φύση των «όρων των τριών κατηγοριών» με έμφαση στο έγκλημα του άρθρου 17 υπό το πρίσμα της θεωρίας.....	155
2.3 Οι θεωρητικές απόψεις περί της αναδρομικότητας ή μη των διατάξεων που απεξάρτησαν την άσκηση της ποινικής δίωξης από τους παραπάνω δικονομικούς όρους, σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν από την έναρξή τους.....	158
2.4 Η θέση της νομολογίας και η ΓνωμΕισΑΠ 2/2013.....	165
2.4.1 Η στάση του ΑΠ ως προς το ζήτημα της αναδρομικότητας δυσμενών δικονομικών ποινικών διατάξεων, με αφορμή το Ν. 3220/2004.....	165
2.4.2 Η στάση του ΑΠ με αφορμή το βούλευμα του ΣυμβΠλημΘεσ 84/2012	167
2.4.3 Η υπ' αριθμ. 2/2013 Γνωμάτευση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου.....	169
2.4.4 Συμπερασματικά σχόλια και διαπιστώσεις επί του ζητήματος της αναδρομικότητας των ποινικών δικονομικών διατάξεων	175
V. Ειδικά δικονομικά ζητήματα.....	179
1. Το ζήτημα των αυτοτελών ισχυρισμών και η απόφαση του ΤρΕφΘες 1747/2010 ..	179
1.1. Γενικά σχόλια επί του ζητήματος των αυτοτελών ισχυρισμών	179
1.2. Το ζήτημα των αυτοτελών ισχυρισμών στο πλαίσιο της απόφασης του ΤρΕφΘες 1747/2010	183
2. Το ζήτημα του εξωλογιστικού υπολογισμού	186
3. Το ζήτημα του διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού (άρθρο 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997)	191
4. Ζητήματα αρμοδιότητας	193
4.1 Η κατά τόπο αρμοδιότητα και οι προβληματικές που ανακύπτουν	193
4.2 Η καθ' ύλην αρμοδιότητα και οι νόμοι 3904/2010, 3943/2011 και 4055/2012	195
4.2.1. Σύντομη αναφορά σε γενικές προβληματικές της καθ' ύλην αρμοδιότητας στο πλαίσιο των παραπάνω νόμων	195
4.2.2 Ο Ν. 4055/2012 και οι τροποποιήσεις της καθ' ύλην αρμοδιότητας στις κακουργηματικές μορφές των φορολογικών αδικημάτων	198
5. Το μέτρο της δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 30 παρ. 5 περ. ε' Ν. 3296/2004) και στάση του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του θέματος αυτού	200
5.1 Ανάλυση της διάταξης περί δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. 2797/2009 απόφασης του ΣτΕ.....	200

5.2 Το ζήτημα της συνταγματικότητας ή μη της διάταξης του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. 1032/2013 απόφασης του ΣτΕ.....	203
6. Η πολιτική αγωγή και η πρόβλεψη του Ν. 2523/1997	206
6.1 Γενικές παρατηρήσεις	206
6.2 Η παράσταση πολιτικής αγωγής του Δημοσίου επί του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 σύμφωνα με την πρόβλεψη του άρθρου 21 παρ. 11 Ν. 2523/1997	207
6.3 Οι συμπληρωματικές προβλέψεις(άρθρο 21 παρ. 11 και 12) και το ζήτημα της δυνατότητας του Δημοσίου να παραστεί, ως πολιτικώς ενάγων, προς υποστήριξη αποκλειστικά και μόνο της κατηγορίας, σε δίκες φορολογικής ποινικής διάταξης....	211
ΚΕΦΑΛΑΙΟ V : ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΤΑ ΔΟΓΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ - ΟΙ ΔΡΑΣΤΕΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ Ν. 2523/1997	214
I. Το ζήτημα της αναγνώρισης της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων σε γενικό επίπεδο και τα δογματικά προβλήματα που ανακύπτουν	214
1. Εισαγωγικά σχόλια	214
2. Το πρότυπο του «εξατομικευμένου εγκλήματος» στο ποινικό δίκαιο και τα δογματικά προβλήματα που ανακύπτουν από αυτό	215
2.1 Η ικανότητα του «πράττειν»	215
2.2 Η αρχή του καταλογισμού σε ενοχή	216
2.2.1 Το γνωσιοθεωρητικό πρόβλημα της βουλευτικής ελευθερίας του ανθρώπου ...	217
2.2.2 Η περί αυτοργίας διδασκαλία και τα προβλήματα που ανακύπτουν ιδιαίτερα σε περιπτώσεις πολυπρόσωπων νομικών οργανισμών	218
2.2.2.1 Αυτοτελείς μορφές συμμετοχής	219
• Η άμεση(φυσική) αυτοργία	219
• Η έμμεση αυτοργία (άρθρα 21 και 49 παρ. 1 εδ. β' ΠΚ)	220
• Η συναυτοργία (άρθρο 45 ΠΚ)	222
2.2.2.2 Οι εξαρτημένες μορφές συμμετοχή	225
• Εισαγωγικά σχόλια	225
• Η ηθική αυτοργία (άρθρο 46 παρ. 1 στοιχ. α' ΠΚ)	226
• Οι λοιπές μορφές συμμετοχής-άμεση και απλή συνέργεια (άρθρο 46 παρ. 1 στοιχ. β' και άρθρο 47 ΠΚ)	230
2.3 Η φύση και η λειτουργία της ποινής, εμπόδιο στην αναγνώριση της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων	232
3. Τα επιχειρήματα υπέρ της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης σε νομικά πρόσωπα και το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της επιβολής ποινικών κυρώσεων σε νομικά πρόσωπα	234
3.1 Τα επιχειρήματα υπέρ της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων .	234

3.2 Το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της επιβολής ποινικών κυρώσεων σε νομικά πρόσωπα	236
II. ΟΙ ΔΡΑΣΤΕΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ Ν. 2523/1997 ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ - ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ-ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ-ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 20 Ν. 2523/1997) ΚΑΙ ΟΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ	246
1. Εισαγωγικά σχόλια επί του άρθρου 20 Ν. 2523/1997	246
2. Ο κίνδυνος καθιέρωσης αντικειμενικής ευθύνης του δράστη στο πλαίσιο του άρθρου 20 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997 – Ένα χαρακτηριστικό πρωτόγονων κοινωνιών... ..	248
3. Η λύση που προτείνεται για την αντιμετώπιση της προβληματικότητας της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997	254
4. Η διάταξη του άρθρου 20 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 και η προβληματική που ανακύπτει	256
5. Το ζήτημα της ποινικής ευθύνης του Αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και η στάση του Αρείου Πάγου επί του θέματος αυτού.....	260
6. Ζητήματα σχετικά με το περιεχόμενο του κλητηρίου θεσπίσματος(άρθρο 321 επ. Κ.Ποιν.Δικ) στο πλαίσιο του άρθρου 20 Ν. 2523/1997	264
6.1 Γενική αναφορά στο περιεχόμενο του κλητηρίου θεσπίσματος.....	264
6.2 Το κλητήριο θέσπισμα στο πλαίσιο του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 και η ΑΠ 1112/2011	266
ΜΕΡΟΣ Β΄: «ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟ-ΑΠΟΦΥΓΗΣ»	271
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι : Η ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΕΛΕΣΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ.....	271
I. Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ	271
II. ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ.....	276
1. Εισαγωγικό σχόλιο.....	276
2. Μηχανισμοί τέλεσης φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου - Ειδικότερη ανάλυση των σημαντικότερων μηχανισμών φοροαποφυγής (Εξωχώριες εταιρίες, Πρακτική της υποκεφαλαιοδότησης, Ενδοομιλικές συναλλαγές)	277
2.1 Γενική αναφορά στους μηχανισμούς τέλεσης φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου	277
2.2 Ειδικότερη ανάλυση των σημαντικότερων μορφών φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου	280
2.2.1 Εξωχώριες Εταιρίες(offshore) και Φορολογικοί Παράδεισοι- Η έννοια και βασικά χαρακτηριστικά τους.....	280
2.2.1.1 Τα κίνητρα και τα κριτήρια ίδρυσης μιας εξωχώριας εταιρίας	286

2.2.1.2 Οι δομές των εξωχώριων εταιριών και η τέλεση φοροαποφυγής στο πλαίσιο λειτουργίας τους	288
• Οι εταιρίες συμμετοχών (Holding Companies)	289
• Οι Τραπεζικές εταιρίες (Banking Companies)	292
• Επενδυτικές Εταιρίες (Investments Companies).....	292
• Δομές nominee (αντιπροσώπευσης).....	293
• Χρηματιστηριακές συναλλαγές.....	294
• Εταιρίες ασφαλειών (Insurance Companies)	294
• Εταιρίες παροχής υπηρεσιών.....	295
• Ναυτιλιακές εταιρίες (Shipping Companies).....	297
• Εταιρίες παροχής διοικητικών υπηρεσιών(Administration Companies).....	297
• Εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών	298
• Εταιρίες αδειών-δικαιωμάτων (Lincencing Companies).....	299
• Εμπορικές Εταιρίες(Trading Companies)	300
• Εταιρίες υβρίδια.....	300
• Εμπιστεύματα (Trusts)	302
2.2.1.3 Οι περιπτώσεις φοροαποφυγής των πολυεθνικών της Apple, Facebook και Google μέσω του μηχανισμού των εξωχώριων εταιριών	303
• Η περίπτωση της Apple	303
• Η περίπτωση Facebook	305
• Η περίπτωση της Google στη Μ. Βρετανία	306
2.2.2 Η έννοια της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης και η φοροαποφυγή	307
2.2.3 Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και η φοροαποφυγή	310
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ: Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΜΕΣΩ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΚΑΤ' ΑΥΤΗΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΜΕΣΩ ΓΕΝΙΚΟΥ ΤΥΠΟΥ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΝΕΟΥ Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013)	315
Ι. Η ΘΕΣΠΙΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΞΕΝΩΝ ΕΝΝΟΜΩΝ ΤΑΞΕΩΝ	315
1. Η εισαγωγή γενικής διατάξεως κατά της φοροαποφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(άρθρο 38 Ν. 4174/2013)	315
2. Η θέσπιση γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής σε άλλες χώρες	319
2.1 Η Γερμανία.....	319
2.1.1 Υπόθεση «Dublin Docks».....	321
2.2 Η Γαλλία.....	323
2.2.1 Υπόθεση «Pleiade» και «Sagal»	324

II. Η Ένταξη στον Κ.Φ.Ε(Ν.4172/2013) γενικού τύπου διατάξεων για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής.....	326
1. Οι διατάξεις για το φορολογικό ορισμό της κατοικίας: Μία ακόμη προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής.....	326
1.1 Σύντομη αναδρομή στην έννοια τα φορολογικής κατοικίας κατά το προϊσχύον δίκαιο.....	326
1.1.1 Η έννοια της φορολογικής κατοικίας πριν το Ν. 3943/2011-Η προσφυγή στην έννοια της κατοικίας κατά το άρθρο 51 του Αστικού Κώδικα.....	326
1.1.2 Η έννοια της φορολογικής κατοικίας μετά τον Ν. 3943/2011.....	328
1.2 Η έννοια της φορολογικής κατοικίας στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013).....	330
2. Οι διατάξεις περί εφαρμογής της μεθόδου πίστωσης φόρου στην αλλοδαπή(tax credit method).....	333
3. Οι διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας.....	335
4. Μεταφορά ζημιών.....	338
ΚΕΦΑΛΑΙΟ III. Η ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΕΞΩΧΩΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΟΚΕΦΑΛΑΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.....	341
I. Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΜΕΣΩ ΕΞΩΧΩΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	341
1. Ο Ν. 3091/2002 για τη θέσπιση του ειδικού φόρου επί ακινήτων στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013) – Σύντομη ιστορική αναδρομή στα νομοθετήματα που τροποποίησαν το Ν. 3091/2002 πριν τη θέσπιση του νέου Κ.Φ.Ε.....	341
2. Η μη αναγνώριση, ως εκπιπτόμενων, των δαπανών που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε (άρθρα 22, 23 περ. ιγ) Ν. 4172/2013).....	350
3. Η Θέσπιση κανόνων για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες(ΕΑΕ) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής των εγχώριων εταιριών, μέσω της μεταφοράς εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία.....	358
II. Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΧΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΟΚΕΦΑΛΑΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	362
III. Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.....	367
1. Οι διατάξεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές με βάση το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(άρθρο 50 Ν. 4172/2013).....	367
2. Οι διατάξεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές με βάση τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013).....	373
2.1 Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(άρθρο 21 Ν. 4174/2013).....	373

2.2 Οι κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση παραβίασης των διατάξεων περί τεκμηρίωσης τιμών ενδοομικών συναλλαγών (άρθρο 56 Ν. 4174/2013).....	376
2.3 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομικής Τιμολόγησης(άρθρο 22 Ν. 4174/2013)	379
2.3.1 Εισαγωγικά σχόλια βάσει της αιτιολογικής έκθεσης του Ν. 4174/2013	379
2.3.2 Οι επιμέρους διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4174/2013	380
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ - ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	382
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ/ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ.....	389
ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	393
ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ.....	396
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ.....	398
ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ	399
ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ	399
ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ /ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΝΟΜΩΝ	400

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το φαινόμενο της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου, από όσους έχουν φοροδοτική ικανότητα, αποδίδεται στο πλαίσιο της δημοσιονομικής επιστήμης με τους εξής δύο όρους, την φοροδιαφυγή και τη φοροαποφυγή. Παρά το γεγονός, ότι και στην περίπτωση της φοροδιαφυγής αλλά και της φοροαποφυγής οι συνέπειες είναι ίδιες, δηλαδή μείωση ή απώλεια των αναγκαίων δημοσιονομικών εσόδων, εντούτοις οι δύο έννοιες δεν πρέπει να ταυτίζονται, αν και πολλές φορές τα όρια μεταξύ φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής είναι δυσδιάκριτα.

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση, ως φοροδιαφυγή (tax evasion), υπό ευρεία έννοια, χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη, όπου ο δράστης αποσκοπώντας είτε στην ολική είτε στην μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, παραβιάζει διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Είναι σημαντικό να αναφερθεί, ότι η φοροδιαφυγή εμφανίζεται σε μεταγενέστερο χρονικά στάδιο από την φοροαποφυγή και μπορεί να διακριθεί στην φοροδιαφυγή υπό στενή έννοια, όπου ως τέτοια νοείται η μη υποβολή ή η ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17 Ν.2523/1997), στην φορο-υπεξαίρεση, όπου καταλαμβάνεται η περίπτωση της μη απόδοσης του οφειλόμενου Φ.Π.Α στο Δημόσιο (άρθρο 18 Ν. 2523/1997) και στην φορο-πλαστογραφία, όπου καταλαμβάνεται η περίπτωση της έκδοσης, αποδοχής και νόθευσης φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 Ν. 2523/1997).⁽¹⁾

Από την άλλη πλευρά, ως φοροαποφυγή (tax avoidance) χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη που εκμεταλλευόμενη κενά ή ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς ωστόσο να παραβιάζει άμεσα τις σχετικές διατάξεις, αποσκοπεί στην ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης. Επί της ουσίας δηλαδή, η φοροαποφυγή είναι μία συμπεριφορά η οποία αντίκειται στο πνεύμα και όχι στο γράμμα του νόμου.

1. **Βλ. Δ. Ζιούβας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 22 επ

Μάλιστα όπως υποστηρίζεται⁽²⁾, η φοροαποφυγή, αν και συνιστά μία πρακτική που κινείται εντός νομίμων πλαισίων, καθώς δεν παραβιάζει ευθέως το γράμμα του νόμου, εντούτοις από ηθικής σκοπιάς θεωρείται περισσότερο κατακριτέα από την από την φοροδιαφυγή. Αυτό συμβαίνει καθώς, ενώ με τη διάπραξη φοροαποφυγής ο υπόχρεος δεν καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο, παραβιάζοντας τις συνταγματικές αρχές της ισότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης, εντούτοις δεν υπόκειται σε καμία τιμωρία, καθώς δεν παραβιάζει ευθέως κάποια φορολογική νομοθεσία. Αυτός είναι ο λόγος που συχνά αντί του όρου φοροαποφυγή χρησιμοποιείται ο όρος «νόμιμη φοροδιαφυγή».

Η παρούσα εργασία, η οποία διεκπεραιώθηκε λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ψήφιση του νέου Κ.Φ.Ε (Ν.4172/2013), ο οποίος αντικατέστησε τον παλιό(Ν. 2238/1994), τουλάχιστον σε όσα σημεία προβλέπει κάτι διαφορετικό, αφετέρου τη θέσπιση του νέου Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013), χωρίζεται σε δύο μέρη. Το πρώτο μέρος της εργασίας καταπιάνεται με την ανάλυση και το σχολιασμό των μορφών φοροδιαφυγής που τυποποιούνται στο άρθρο 17 του Ν. 2523/1997 και ειδικότερα με την φοροδιαφυγή υπό στενή έννοια, όπου ως τέτοια νοείται η μη υποβολή ή η ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά και με το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου.

Πιο συγκεκριμένα, το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης χωρίζεται σε πέντε(5) κεφάλαια, τα οποία έχουν τις εξής θεματικές: Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται και αναλύονται οι ειδικές υποστάσεις των προαναφερθέντων εγκληματικών συμπεριφορών, ενώ παρατίθενται και οι όποιες προβληματικές ανακύπτουν.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρατίθεται αναλυτικά το ζήτημα του χρόνου τέλεσης των εγκληματικών συμπεριφορών του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 αλλά και η

2. **Βλ. Νικόλαος Μπάρμπας**, «Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης», περιοδικό ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σελ. 1547

3. **Βλ. <http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?app=downloads&showfile=1350>**, «ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ-ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ&ΤΡΟΠΟΙ ΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ», σελ. 20

προβληματική της απόδοσης διαρκούς χαρακτήρα στα εν λόγω εγκλήματα, ενώ παρατίθενται και όλες οι απόψεις που έχουν διατυπωθεί επί του θέματος αυτού.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται οι συνέπειες και οι τομείς που επηρεάζονται από την απόδοση διαρκούς χαρακτήρα, στις υπό εξέταση εγκληματικές συμπεριφορές.

Στο τέταρτο κεφάλαιο περιγράφονται όλα τα δικονομικά αλλά και αμιγώς δικονομικά ζητήματα που σχετίζονται με τις εγκληματικές συμπεριφορές του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, ενώ στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο του πρώτου μέρους θίγεται, αφενός το ζήτημα της αναγνώρισης της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων και των δογματικών προβλημάτων που ανακύπτουν, αφετέρου το ζήτημα των δραστών των εγκληματικών συμπεριφορών του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 και των προβληματικών που ανακύπτουν.

Το δεύτερο μέρος της παρούσας μελέτης, το οποίο χωρίζεται σε τρία (3) κεφάλαια, ασχολείται με το φαινόμενο της φοροαποφυγής και των ζητημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο της. Ειδικότερα, στο πρώτο κεφάλαιο πραγματοποιείται αφενός μια εννοιολογική προσέγγιση και συγχρόνως διάκριση των εννοιών της φορο-διαφυγής, φορο-αποφυγής, φορο-υπερμερίας και φορολογικού σχεδιασμού, αφετέρου αναλύονται οι μηχανισμοί τέλεσης της φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου, εστιάζοντας κυρίως στην ανάλυση των σημαντικότερων μηχανισμών τέλεσης φοροαποφυγής, οι οποίοι είναι οι «εξωχώριες» εταιρίες, η κατάχρηση της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης και η κατάχρησης της τακτικής της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται ανάλυση του ζητήματος της αντιμετώπισης της φοροαποφυγής, αφενός μέσω θέσπισης γενικής διάταξης κατ' αυτής σε επίπεδο ελληνικής αλλά και ξένων εννόμων τάξεων, αφετέρου μέσω γενικού τύπου διατάξεων στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013). Τέλος, το τρίτο κεφάλαιο, με γνώμονα το νέο Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013) αλλά και το νέο Κ.Φ.Δ (Ν. 174/2013), έχει ως θεματική, την παρουσίαση των διατάξεων για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής η οποία τελείται στο πλαίσιο των εξωχώριων εταιριών, της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης αλλά και των ενδοομιλικών συναλλαγών.

ΜΕΡΟΣ Α΄

«ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι: ΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (ΑΡΘΡΟ 17 ΠΑΡ. 1-3 Ν. 2523/1997) ΚΑΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟ ΠΛΟΙΟΥ(ΑΡΘΡΟ 17 ΠΑΡ. 4 Ν. 2523/1997)

Ι. Οι τροποποιήσεις στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997) σύμφωνα με το Ν. 3943/2011

Με τον Ν. 3943/2011 πραγματοποιήθηκαν συνολικά τέσσερις(4) παρεμβάσεις στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα το οποίο τυποποιείται στο άρθρο 17 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997.

Η πρώτη παρέμβαση συνίστατο στην επαναδιατύπωση της αντικειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος. Συγκεκριμένα, το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 αντικαταστάθηκε, βάσει του άρθρου 3 παρ. 2α) του Ν. 3943/2011 ως εξής: *«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»*. Η εν λόγω τροποποιητική παρέμβαση χαρακτηρίζεται θετική⁽¹⁾, στο μέτρο που η απόκρυψη των εισοδημάτων, μέσω της νέας διατύπωσης, παρουσιάζεται και περιγράφεται ξεκάθαρα και με τρόπο σαφή, ως το αποτέλεσμα της παράλειψης υποβολής ή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης.

Το εν λόγω συμπέρασμα στο πλαίσιο της προϊσχύουσας διατύπωσης του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3, *«Αδίκημα φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος»*,

1. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1308

είτε μπορούσε να μην γίνει εύκολα αντιληπτό, είτε να υποτεθεί το αντίστροφο, το οποίο βεβαίως και δεν ευσταθεί.

Η δεύτερη τροποποίηση συνίστατο στην αύξηση του πλαισίου ποινής με το οποίο απειλούνταν η κακουργηματική μορφή του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα. Συγκεκριμένα το άρθρο 3 παρ. 2β) του Ν. 3943/2011 αναφέρει: «Στην περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997 αντί των λέξεων «με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών» τίθενται οι λέξεις «με κάθειρξη»». Η επίταση της ποινής βάσει του νέου νόμου, ώστε να καλύπτεται όλο το χρονικό εύρος που προβλέπει ο νόμος για την ποινή της πρόσκαιρης κάθειρξης(5-20 χρόνια)⁽²⁾, δημιουργεί πολλούς προβληματισμούς ιδιαίτερα αν η εν λόγω εγκληματική συμπεριφορά συγκριθεί με το έγκλημα της φοροδιαφυγής στην πληρωμή φόρου πλοίων (άρθρο 17 παρ. 4 του Ν. 2523/1997). Είναι άξιο απορίας, στο πλαίσιο σύγκρισης των δύο εγκληματικών μορφών, το γεγονός ότι ενώ το έγκλημα φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1 εδ. α του Ν. 2523/1997) είναι έγκλημα συγκεκριμένης διακινδύνευσης⁽³⁾, καθώς το αποτέλεσμα της μη υποβολής ή της υποβολής ανακριβούς φορολογικής δήλωσης το οποίο συνίσταται στην απόκρυψη των καθαρών εισοδημάτων, δεν συνιστά βλάβη αλλά θέτει σε κίνδυνο το έννομο αγαθό της περιουσίας του ελληνικού δημοσίου⁽⁴⁾, η διακεκριμένη-κακουργηματική του μορφή (άρθρο 17 παρ. 2 εδ. β') τιμωρείται βαρύτερα (δηλ. όλο το εύρος της πρόσκαιρης κάθειρξης) από το έγκλημα της φοροδιαφυγής στην πληρωμή του φόρου πλοίου (κάθειρξη μέχρι δέκα(10) έτη) στην επίσης διακεκριμένη-κακουργηματική του μορφή(άρθρο 17 παρ. 4), το οποίο όμως τυποποιείται, ως έγκλημα βλάβης.

2. **Βλ. Μ. Μαργαρίτης**, *Ποινικός Κώδικας, ερμηνεία-εφαρμογή*, εκδόσεις Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 165, «Η πρόσκαιρη κάθειρξη διαρκεί από πέντε έως είκοσι έτη. Σε περίπτωση αληθινής πραγματικής συρροής, με την προσμέτρηση μπορεί να φτάσει μέχρι και τα είκοσι πέντε έτη(βλ. άρθρ. 94)».

3. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων : Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ 12/2011*, σελ. 1308 επ.

4. **Βλ. Δ. Ζιούβας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», *Τόμος II, Ειδικό Μέρος*, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 14 επ. **Βλ. Γ. Δημήτριάνας**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», *Νομική Βιβλιοθήκη 2011*, σελ.43

Αυτό ισχύει, όπως θα εκτεθεί και παρακάτω, καθώς το αξιόποινο στο εν λόγω έγκλημα συνδέεται αποκλειστικά με τη μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου βάσει του νόμου και όχι με την υποβολή ή μη της οικείας φορολογικής δήλωσης ή με το περιεχόμενό της.⁽⁵⁾

Η τρίτη νομοθετική παρέμβαση που πραγματοποιήθηκε με το Ν.3943/2011 αφορά τους ευνοϊκούς θεσμούς της μετατροπής αλλά και της αναστολής της ποινής που προβλέπονται στα άρθρα 82 και 99 επ. του ποινικού κώδικα. Συγκεκριμένα, το άρθρο 3 παρ. ια) του Ν. 3943/2011 ορίζει το εξής: «*Η παράγραφος 8 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται ως εξής: «8. Για τα πλημμελήματα των άρθρων 17 παράγραφος 2 περίπτωση α', 18 παράγραφος 1 περιπτώσεις α' και β', 19 παράγραφος 1 περίπτωση α', 25 παράγραφος 1 του ν. 1882/1990 και 157 παράγραφος 1 περιπτώσεις α' και β' του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα που κυρώθηκε με το ν. 2960/2001 (ΦΕΚ 265 Α'), μετατροπή και αναστολή της ποινής γίνεται κατά τις σχετικές διατάξεις των άρθρων 82 και 99 επ. του Ποινικού Κώδικα. Δεν επιτρέπεται αναστολή ή μετατροπή της ποινής σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής. Αν μετατραπεί η ποινή, κάθε ημέρα φυλάκισης υπολογίζεται σε ποσό από είκοσι (20) έως εκατό (100) ευρώ.»*

Από την παράθεση του τροποποιημένου πλέον άρθρου 21 παρ. 8 του Ν. 2523/1997, προκύπτουν τα εξής: πρώτον, η μετατροπή αλλά και η αναστολή της ποινής κατά τις διατάξεις του ΠΚ ισχύει μόνο για τις πλημμεληματικές μορφές τόσο του υπό εξέταση εγκλήματος του άρθρου 17 όσο και των λοιπών εγκλημάτων που τυποποιούνται στο Ν. 2523/1997, στο άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 1882/1990 αλλά και στο άρθρο 157 παρ. 1 περ. α' και β' του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα.

Δεύτερον, το ποσό της μετατροπής αυξήθηκε έναντι του οριζόμενου στον ΠΚ ποσού. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την εν λόγω τροποποιητική παρέμβαση,

5. Βλ. Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.43 επ και 73

σε περίπτωση μετατροπής της ποινής κάθε ημέρα φυλάκισης υπολογίζεται σε ποσό από είκοσι (20) έως εκατό (100) ευρώ, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 3 του ΠΚ κάθε ημέρα φυλάκισης υπολογίζεται από πέντε (5) έως εκατό (100) ευρώ.

Επίσης, με το νέο νόμο και στο πλαίσιο της ίδιας τροποποίησης, απαγορεύτηκε, πέραν της μετατροπής που ίσχυε και στον προηγούμενο νόμο και η αναστολή σε περίπτωση δεύτερης και έπειτα υποτροπής.

Όπως είναι εμφανές και στο πλαίσιο της εν λόγω τροποποίησης διαγράφεται μία έντονη τάση αυστηροποίησης των διατάξεων, ειδικά για την μετατροπή και την αναστολή της ποινής, πράγμα το οποίο δεν δικαιολογείται, καθώς *«ex lege αποκλεισμοί ευνοϊκών θεσμών του ποινικού συστήματος δεν είναι ορθοί ιδίως όταν είναι ευκαιριακοί και αδικαιολόγητοι από άποψη ουσίας»*.⁽⁶⁾

Τέλος, η τέταρτη παρέμβαση, η οποία θα αναλυθεί εκτενώς στη συνέχεια, συνίστατο στην προσθήκη ενός επιμετρικού κανόνα ο οποίος σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2γ) αναφέρει: *«Στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης.»*»

6. Βλ. **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ* 12/2011, σελ. 1309

Η εν λόγω προσθήκη καθιστά το έγκλημα της παράλειψης υποβολής δήλωσης ή της ανακριβούς δήλωσης, έγκλημα διαρκές, καθώς μόνο στα διαρκή εγκλήματα η επιμέτρηση της ποινής επηρεάζεται από τη χρονική διάρκεια τέλεσης του εγκλήματος(βλ. άρθρο 79 παρ.1, 2 ΠΚ- Επιμέτρηση της Ποινής)(7).

Ο επιμετρικός αυτός κανόνας, σε συνδυασμό με την προσθήκη που έγινε με το Ν. 3943/2011 στο άρθρο 21 παρ. 10 εδ. α', όπου ορίζεται ο χρόνος τέλεσης όλων των αδικημάτων του νόμου, δημιούργησε σημαντικούς προβληματισμούς. Το άρθρο λοιπόν 3 παρ. ιγ) του Ν. 3943/2011 αναφέρει το εξής: «Στην παράγραφο 10 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο πρώτο ως εξής: «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 τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής.»

Ο προβληματισμός που ανακύπτει από την παράθεση των δύο παραπάνω διατάξεων έγκειται στο εξής γεγονός, αν πράγματι το έγκλημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 17 παρ.1-3 είναι έγκλημα διαρκές, ορθώς η επιμέτρηση της ποινής επηρεάζεται από την διάρκεια της απόκρυψης των καθαρών εισοδημάτων.

7. **Βλ. Μ. Μαργαρίτης**, Ποινικός Κώδικας, ερμηνεία-εφαρμογή, εκδόσεις Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2003, σελ. 196. Το άρθρο 79 παρ. 1 και 2 ΠΚ αναφέρει πως το δικαστήριο για την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνει υπόψη α) τη βαρύτητα του εγκλήματος και β) την προσωπικότητα του εγκληματία. Στην παρ. 2 του άρθρου 79 τίθενται κάποια κριτήρια επί των οποίων στηρίζεται το δικαστήριο για να αποφανθεί περί της βαρύτητας του εγκλήματος. Τα κριτήρια λοιπόν αυτά είναι α) η βλάβη ή ο κίνδυνος που προκάλεσε το έγκλημα, β) η φύση, το είδος και το αντικείμενο του εγκλήματος, καθώς επίσης και όλες τις περιστάσεις χρόνου, τόπου, μέσων και τρόπου που συνόδευσαν την προπαρασκευή ή την εκτέλεσή του, γ) την ένταση του δόλου ή το βαθμό της αμέλειας του υπαιτίου. Κατά τον Μαργαρίτη λοιπόν η διάρκεια τέλεσης ενός εγκλήματος(διαρκές έγκλημα), η οποία είναι στοιχείο υπολογισμού της έντασης της προσβολής, λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση της βλάβης που προξένησε το έγκλημα (α' κριτήριο που θέτει η παρ. 2 του άρθρου 79). **Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.214. Κατά τον Κωστάρα η διάρκεια τέλεσης ενός εγκλήματος εντάσσεται στο δεύτερο κριτήριο που θέτει το άρθρο 79 και συγκεκριμένα σχετίζεται με το είδος του εγκλήματος, καθώς ο ίδιος αναφέρει ότι «Ως είδος του εγκλήματος νοείται η κατηγορία, στην οποία ανήκει το έγκλημα, αν πρόκειται δηλ. για κακούργημα ή πλημμέλημα, για βασικό έγκλημα ή εγκληματική παραλλαγή του κ.λ.π.»

Στην περίπτωση όμως που δεν πρόκειται για διαρκές έγκλημα, η λήψη υπόψη της διάρκειας της απόκρυψης εισοδημάτων για την επιμέτρηση της ποινής, αποτελώντας ex lege επιβάρυνση του αξιοποίνου, παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας, η οποία κατοχυρώνεται στο άρθρο 25 πρ. 1δ' του Συντάγματος.⁽⁸⁾

II. Παρουσίαση και περιγραφή του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997)

1. Η τυποποίηση της φοροδιαφυγής στο εισόδημα

Αναφέρθηκε ήδη ότι με το άρθρο 3 παρ. 2α) του Ν. 3973/2011 η νομοτυπική μορφή του άρθρου 17 παρ. 1-3 τροποποιήθηκε και διαμορφώθηκε ως εξής: «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». Σύμφωνα μάλιστα με το εδ. β' του άρθρου 17 παρ. 1 «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» [βλ. για την έννοια της «απόκρυψης καθαρών εισοδημάτων», η οποία ορίζεται ομοιοτρόπως στο άρθρο 55 παρ. 1 του νέου Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013)].

Αναφορικά με την επαπειλούμενη ποινή, όπως διαμορφώθηκε μετά τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 3943/2011, το άρθρο 17 παρ. 2 αναφέρει: «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» .

8. Βλ. **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων : Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1309

Τέλος, στην παράγραφο 3 του άρθρου 17 επεξηγείται η έννοια του καθαρού εισοδήματος τόσο αναφορικά με τα φυσικά πρόσωπα όσο και με τα νομικά[βλ. για την έννοια του φορολογητέου εισοδήματος άρθρο 7 Ν. 4172/2013, για το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων άρθρο 10 και για το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρο 44 Ν. 4172/2013].

Συγκεκριμένα η εν λόγω διάταξη ορίζει: «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 καθαρὰ αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά» (βλ. για τα υποκείμενα του φόρου άρθρα 3 και 45 του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013)).(9)

9. **Βλ. για τα υποκείμενα του φόρου στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013), άρθρο 3 Ν. 4172/2013(φορολογία φυσικών προσώπων), «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος», άρθρο 45 Ν. 4172/2013 (φορολογία νομικών προσώπων), «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες, ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις».**

2. Το προστατευόμενο έννομο αγαθό

Αφετηρία για την ανάλυση της παραπάνω ποινικής διάταξης αποτελεί ο προσδιορισμός του προστατευόμενου εννόμου αγαθού. Το έννομο αγαθό, του οποίου η προστασία επιδιώκεται τόσο με την υπό κρίση ποινική διάταξη όσο και με όλες τις διατάξεις του φορολογικού ποινικού δικαίου, είναι αυτό της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου αλλά και ειδικότερα «*οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του*»⁽¹⁰⁾.

Στην περίπτωση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997) η περιουσία του ελληνικού Δημοσίου, πλήττεται εξαιτίας της απώλειας του φόρου εισοδήματος, την οποία επιδιώκει να αποφύγει ο δράστης, είτε υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση, είτε παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση και ως εκ τούτου αποκρύπτει τα καθαρά του εισοδήματα, από οποιαδήποτε πηγή και αν προέρχονται, επί των οποίων θα υπολογιζόταν ο φόρος που θα υποχρεούτο να πληρώσει στο Δημόσιο.

Είναι σημαντικό ν' αναφερθεί, ότι ενώ το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα συνιστά ένα έγκλημα το οποίο μπορεί να θεωρηθεί ότι, πέραν της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, θίγει και τη δημοσιονομική ευρυθμία του κράτους, δεν ευσταθεί παρόλο αυτά ο ισχυρισμός περί εγκλήματος κατά της οργανωμένης ζωής.

10. Βλ. Δ. Ζιούθας, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 14 επ, «Οι φορολογικές αξιώσεις του ελληνικού Δημοσίου έναντι του εκάστοτε φορολογουμένου αποτελούν υποσύνολο της κρατικής περιουσίας, έτσι ώστε να θεμελιώνεται ειδικότητα των φορολογικών εγκλημάτων απέναντι στα εγκλήματα κατά της περιουσίας και της ιδιοκτησίας του Ειδικού Μέρους του ΠΚ».

Αυτό συμβαίνει όπως επισημαίνεται, καθώς «ως ποινικά προστατευόμενο έννομο αγαθό μπορεί να οριστεί μόνο ένα «εμπειρικό μέγεθος που συνέχεται άμεσα με την εμβέλεια της μεμονωμένης (συνήθους) πράξης φορολογικής ανειλικρίνειας ή ασυνέπειας και όχι ένα μέγεθος που παραπέμπει σε μακρο-πολιτικά, μακρο-οικονομικά και μακρο-κοινωνικά δεδομένα».⁽¹¹⁾

Τέλος, συμφώνως προς όσα εκτέθηκαν παραπάνω για το προστατευόμενο έννομο αγαθό, προκύπτει ότι το εν λόγω έγκλημα θεωρείται έγκλημα κοινό και όχι πολιτικό. Αναλυτικότερα, η φοροδιαφυγή στο εισόδημα δεν συνιστά έγκλημα πολιτικό, καθώς με την πραγμάτωσή του δεν προσβάλλεται ούτε η υπόσταση του κράτους, ούτε η πολιτειακή εξουσία ούτε στοχεύει στην ανατροπή ή αλλοίωση της κατεστημένης εξουσίας. Στον αντίποδα, ως κοινό (του κοινού Ποινικού Δικαίου) χαρακτηρίζεται το έγκλημα εκείνο, το οποίο προσβάλλει έννομα αγαθά του ατόμου ή του κοινωνικού συνόλου⁽¹²⁾.

-
11. **Βλ. Δημήτριος Μελάς**, «Η μακροοικονομική θεώρηση της φοροδιαφυγής», περιοδικό Ε7, σελ. 433, ο οποίος αναφέρει ότι «όταν μιλάμε σε μακροοικονομικό επίπεδο για φοροδιαφυγή αναφερόμαστε στην μη απόδοση από την οικονομική μονάδα των άμεσων και έμμεσων φόρων, δεδομένου ότι οι δύο άλλες μορφές φοροδιαφυγής(φοροαποφυγή και μετακύληση φόρου) είναι σχεδόν αδύνατο να μετρηθούν και να καταλογιστούν». **Γ. Δημήτριντας**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.43-44, ομοίως **Βλ. Δ. Ζιούθας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 15 επ, ομοίως **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1308, **Πρβλ. όμως Αικατερίνη Κ. Συκιώτη**, «Τα φορολογικά εγκλήματα», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 84 η οποία υποστηρίζει ότι δεν υπάρχει έννομο αγαθό που να προσβάλλεται με τα φορολογικά αδικήματα. Πιο συγκεκριμένα αναφέρει ότι «ακόμη και αν δεχτούμε την οντολογική έννοια του εννόμου αγαθού, με τα φορολογικά αδικήματα δεν υπάρχει έννομο αγαθό που να προσβάλλεται. Θα ήταν αποτελεσματικότερη για την αποτροπή της φοροδιαφυγής η θέσπιση αυστηρών διοικητικών κυρώσεων ανάλογα με το ύψος της φοροδιαφυγής και τη σοβαρότητα της κάθε περίπτωσης».
12. **Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστόρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.321 επ.

Εν προκειμένω και όπως ήδη αναφέρθηκε, το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα πλήττει την περιουσία του ελληνικού Δημοσίου, δηλαδή στρέφεται κατά «ατομικού» εννόμου αγαθού. Βεβαίως το Κράτος, όπως αναφέρεται, «δεν είναι βέβαια φορέας του δικαιώματος της περιουσίας με την έννοια του ατομικού δικαιώματος, είναι όμως φορέας της περιουσίας του».⁽¹³⁾

3. Το υποκείμενο, το αντικείμενο και λοιπές έννοιες της εγκληματικής συμπεριφοράς του άρθρου 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997

Από την εξέταση των στοιχείων της νομοτυπικής μορφής, της υπό κρίση συμπεριφοράς προκύπτουν οι παρακάτω παρατηρήσεις.

3.1 Το υποκείμενο τέλεσης του εγκλήματος

Με κριτήριο το πρόσωπο του δράστη, ο οποίος είναι και το υποκείμενο τέλεσης της εν λόγω εγκληματικής συμπεριφοράς, προκύπτει ότι το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα είναι ένα γνήσιο ιδιαίτερο και όχι κοινό έγκλημα. Αυτό συμβαίνει διότι, το εν λόγω έγκλημα δύναται να τελεστεί μόνο από εκείνο το φυσικό πρόσωπο που έχει, σύμφωνα με όσα ορίζει ο νόμος, την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (βλ. άρθρο 67 Ν. 4172/2013) ή έχει κάποια από τις ιδιότητες που ορίζονται στο άρθρο 20 Ν. 2523/1997 (βλ. άρθρο 68 Ν. 4172/2013).

Με δεδομένο ότι στο άρθρο 20 του Ν.2523/1997, το οποίο θα αναλυθεί εκτενώς σε επόμενο κεφάλαιο, αναφέρονται αναλυτικά συγκεκριμένες ιδιότητες, οι οποίες όταν συντρέχουν στο «πρόσωπο» συγκεκριμένων φυσικών προσώπων, αυτά δύναται να χαρακτηριστούν ως αυτουργοί ή συνεργοί τόσο της εν λόγω εγκληματικής συμπεριφοράς όσο και των λοιπών εγκλημάτων που τυποποιούνται στον Ν. 2523/1997, προκύπτει ότι στις περιπτώσεις όπου λαμβάνει χώρα συμμετοχική δράση, θα εφαρμόζεται το άρθρο 49 παρ. 1 του ΠΚ. Βεβαίως, το έγκλημα μπορεί να τελεστεί και από ένα μόνο πρόσωπο, χωρίς να αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για την τέλεσή του η σύμπραξη και άλλων προσώπων.

13. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.43-44

3.2 Το υλικό αντικείμενο τέλεσης του εγκλήματος

Όσον αφορά το υλικό αντικείμενο της εν λόγω εγκληματικής συμπεριφοράς, αυτό είναι τόσο τα καθαρά εισοδήματα που το υποκείμενο του εγκλήματος απέκρυψε, όσο και ο φόρος που αναλογεί σε αυτά. Ο προσδιορισμός του υλικού αντικειμένου της εγκληματικής συμπεριφοράς δημιουργεί, όπως αναφέρεται, μία μερική απόκλιση από τον κανόνα, ο οποίος θέλει το υλικό αντικείμενο του εγκλήματος να είναι την ίδια στιγμή και το υλικό αντικείμενο «που εξατομικεύει το προσβαλλόμενο έννομο αγαθό, διότι στην προκειμένη περίπτωση η προσβολή του εννόμου αγαθού ενυλώνεται μόνο στο φόρο, που αναλογεί στα εισοδήματα».⁽¹⁴⁾

3.3 Λοιπά χαρακτηριστικά του εγκλήματος και έννοιες της νομοτυπικής μορφής του

3.3.1 Ο χαρακτηρισμός του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα ως ψευτοέγκλημα

Ενδιαφέρον παρουσιάζει στην εν λόγω εγκληματική συμπεριφορά, το γεγονός ότι η θεμελίωση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα έχει αφετηριακό σημείο ένα συγκεκριμένο χρηματικό ποσό και επάνω.

Αυτό προκύπτει από την ίδια την διάταξη(άρθρο 17 παρ. 2α) στην οποία τυποποιείται το εν λόγω έγκλημα, η οποία αναφέρει: «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...». Είναι λοιπόν ξεκάθαρο ότι, αν ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί, είναι κάτω των 15.000 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο, τότε δεν στοιχειοθετείται το εν λόγω αδίκημα, γι αυτό εξάλλου και η παρούσα εγκληματική συμπεριφορά χαρακτηρίζεται ως ψευτοέγκλημα.

14. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.44

*Η έννοια της «διαχειριστικής περιόδου» έχει αντικατασταθεί από την έννοια του «φορολογικού έτους», σύμφωνα με το άρθρο 8 του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013)

Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι για τον παραπάνω υπολογισμό, από τον οποίο εξαρτάται η θεμελίωση του παρόντος αδικήματος, δεν συνυπολογίζονται διοικητικά πρόστιμα τα οποία δύνανται να έχουν επιβληθεί στο δράστη της συγκεκριμένης παράβασης. Αυτό συμβαίνει καθώς το ποσό των αποκρυβέντων φόρων «υπολογίζεται απόλυτα, δηλαδή χωρίς συσχετισμό του ύψους της φοροδιαφυγής προς το συνολικό εισόδημα του δράστη».⁽¹⁵⁾

Βεβαίως, η ίδια απάντηση χωρεί και για την περίπτωση θεμελίωσης της διακεκριμένης μορφής της φοροδιαφυγής στο εισόδημα. Αναφορικά με την εν λόγω περίπτωση έχει ανακύψει το ζήτημα αν για τον καθορισμό της πράξης ως κακούργημα και συνεπώς αν υπ' αυτόν τον χαρακτηρισμό πρέπει να ασκηθεί ποινική δίωξη από τον Εισαγγελέα, πρέπει να προσμετρηθούν στο οφειλόμενο ποσό φόρου και οι προσουξήσεις. Η απάντηση βεβαίως είναι αρνητική, καθώς όπως ισχύει και για την θεμελίωση της πλημμεληματικής μορφής του αδικήματος, έτσι και εν προκειμένω, αυτό που ενδιαφέρει για την πρόσδοση κακούρηματικού χαρακτήρα στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, είναι αποκλειστικά το ύψος του κύριου μη αποδοθέντος φόρου και όχι οι προσουξήσεις του.

Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει εμμέσως από την υπ' αριθμ. 2134/2005 απόφαση του ΑΠ, ενώ συγχρόνως, κατά την υπ' αριθμ. 403/2005 απόφαση του ΣΤΕ «προκειμένου για διαφορές από ασφαλιστικές εισφορές, φόρους, δασμούς, τέλη και συναφή δικαιώματα, πρόστιμα και λοιπές κυρώσεις, ως ποσό της διαφοράς, που αμφισβητείται ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν σχετικής

15. Βλ. Δ. Ζιούθας, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 46, Βλ. ΣυμβΠλημΚαλαμ 67/2012 (Με παρατηρήσεις Γ. Δημήτρηαινα), ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 123, Βλ. Νικόλαος Παπαϊωάννου, «Οι κυριότερες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», περιοδικό ΔΦΝ, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1219 επ., ο οποίος αναφέρει ότι ο νέος Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013) πρόκειται ουσιαστικά να αντικαταστήσει το ποινολόγιο του Ν. 2523/1997, με ισχύ από 1.1.2014, εκτός αν ορίζεται κάτι διαφορετικό στις επιμέρους διατάξεις(βλ. άρθρο 66 παρ. 2 και 67 Ν. 4174/2013. Τα πρόστιμα και οι τόκοι για φορολογικές παραβάσεις περιλαμβάνονται στα άρθρα 53-62 του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4174/2013). Ειδικότερα, το πρόστιμο που επιβάλλεται στην περίπτωση στοιχειοθέτησης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997), είτε με τη μη υποβολή φορολογικής δήλωσης είτε με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης, καθορίζεται στο άρθρο 58 Ν. 4174/2013

προσφυγής, νοείται μόνο το ποσό εισφοράς, φόρου κ.λ.π χωρίς προσαυξήσεις και πρόσθετους φόρους».⁽¹⁶⁾

3.3.2 Η σημασία της έννοιας του «φορολογικού έτους», η οποία αντικατέστησε την έννοια της «σε κάθε διαχειριστική περίοδο» που χρησιμοποιούσε ο παλιός Κ.Φ.Ε, στη θεμελίωση του εγκλήματος

3.3.2.1. Επεξήγηση της έννοιας

Μία άλλη σημαντική έννοια της νομοτυπικής μορφής του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα είναι αυτή του «φορολογικού έτους», η οποία και αντικατέστησε, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013, την έννοια της «διαχειριστικής περιόδου» που χρησιμοποιούσε ο παλιός κώδικας.⁽¹⁷⁾ Η θεμελίωση λοιπόν του εν λόγω αδικήματος πέραν των λοιπών στοιχείων που απαιτούνται, προϋποθέτει το ποσό των αποκρυβέντων φόρων, σε κάθε φορολογικό έτος, να υπερβαίνει τις 15.000 ευρώ, το οποίο παραπάνω χαρακτηρίστηκε και ως αφετηριακό σημείο της θεμελίωσης του εν λόγω αδικήματος. Επίσης, για την στοιχειοθέτηση της διακεκριμένης-κακουργηματικής μορφής του απαιτείται το αποκρυβέν ποσό του φόρου να υπερβαίνει ανά φορολογικό έτος τις 150.000 ευρώ.

Συνεπώς, για την θεμελίωση και εν συνεχεία για το χαρακτηρισμό της πράξης ως πλημμεληματικής ή κακουργηματικής απαιτείται, περάν των λοιπών στοιχείων, μη αποδοθέν ποσό φόρου πάνω από 15.000, ανά φορολογικό έτος, για την στοιχειοθέτηση της πλημμεληματικής μορφής και για την στοιχειοθέτηση της διακεκριμένης μορφής, μη αποδοθέν ποσό φόρου πάνω από 150.000 ευρώ, ανά φορολογικό έτος.

16. Βλ. **Λάμπρου Τσόγκα**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 994, **Βλ. και τις εκεί παραπομπές σε ΑΠ 2134/2005, Βλ. ΣτΕ 403/2005**

17. Βλ. **Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1754, Βλ. Λάμπρου Τσόγκα**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 994

Με βάση τα όσα εκτέθηκαν, είναι σημαντικό ν' αναφερθεί η έννοια του «φορολογικού έτους», όπως αυτή διατυπώνεται στις διατάξεις του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), καθώς σε αυτό το πλαίσιο θα υπολογιστεί το ποσό του μη αποδοθέντος φόρου, ώστε να προκύψει αν στοιχειοθετείται ή όχι η πλημμεληματική ή κακουργηματική μορφή του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα αλλά και στο φόρο πλοίου, όπως θα εκτεθεί παρακάτω.

Ειδικότερα το άρθρο 8 αναφέρει τα εξής ως προς την έννοια του «φορολογικού έτους»: *«Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.*

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1 ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1».

3.3.2.2 Ο συσχετισμός της έννοιας του «φορολογικού έτους» με την «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων», ως βασική αρχή του φορολογικού δικαίου

Τέλος, είναι σημαντικό να γίνει μνεία της «αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων», η οποία αποτελεί βασική αρχή του φορολογικού δικαίου και θεμελιώνεται στα άρθρα 3 παρ. 1 και 4 παρ. 3 εδ. α' του Κ.Φ.Ε(Ν. 2238/1994) σε συνδυασμό με τα άρθρα 7 και 8 του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013), τα οποία επέφεραν ορισμένες τροποποιήσεις στα άρθρα του παλιού κώδικα. Σύμφωνα με την αρχή αυτή τα οικονομικά αποτελέσματα της κάθε χρήσης(ανά φορολογικό έτος) συνιστούν μια ξεχωριστή και αυτόνομη ολότητα, η οποία δεν επιτρέπει τη μεταφορά στοιχείων σε επόμενες ή προηγούμενες χρήσεις.

Σε αυτό λοιπόν το πλαίσιο και συμφώνως προς τον παλιό αλλά και νέο Κ.Φ.Ε είναι επιτρεπτή η φορολόγηση του συνολικού εισοδήματος που αποκτήθηκε σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος[όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 8 του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013)], όπως προστάζει εξάλλου η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων ή αρχή του ενιαύσιου της φορολογίας.

Η εν λόγω αρχή επιβεβαιώνεται και μέσω του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, το οποίο εδραιώνει το αξιόποινο στη φορολογία εισοδήματος αποκλειστικά υπό τη μορφή του σκοπού αποφυγής πληρωμής του φόρου, ο οποίος αντιστοιχεί στα αποκρυβέντα εισοδήματα της ιδίου «φορολογικού έτους». Το ίδιο ισχύει όχι μόνο για τη θεμελίωση του εγκλήματος αλλά και την στοιχειοθέτηση της διακεκριμένης μορφής του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα.

Ως εκ τούτου και με βάση τα όσα εκτέθηκαν προκύπτει ότι, πρώτον δεν είναι επιτρεπτό το άθροισμα των αποκρυβέντων φόρων διαφόρων φορολογικών ετών προκειμένου είτε να θεμελιωθεί το έγκλημα του άρθρου 17(πλημμέλημα) είτε να στοιχειοθετηθεί η κακουργηματική του μορφή.

Δεύτερον, δεν είναι επιτρεπτό το άθροισμα των επιμέρους καθαρών εισοδημάτων, που απεκρύβησαν σε περισσότερα φορολογικά έτη, με αντίστοιχη άθροιση των ποσών των φόρων, την πληρωμή των οποίων επιδίωκε να αποφύγει ο δράστης, προκειμένου να καταστεί αξιόποινη η κατ' εξακολούθηση τέλεση του εγκλήματος, ακόμη και όταν το έγκλημα φέρεται ως τελεσθέν κατ' εξακολούθηση. Αυτό

συμβαίνει αφενός γιατί αυτό επιτάσσει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, αφετέρου γιατί συμφώνως προς τους κανόνες του Ποινικού δικαίου, η θεμελίωση της κατ' εξακολούθηση τέλεσης ενός εγκλήματος, πέραν των λοιπών στοιχείων, προϋποθέτει τον αυτοτελώς αξιόποιο χαρακτήρα της κάθε επιμέρους πράξης που συνθέτει το κατ' εξακολούθηση έγκλημα. (18)

Στο πλαίσιο των όσων ειπώθηκαν για την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, για την περίπτωση της κατ' εξακολούθηση τέλεσης του εγκλήματος τόσο γενικά όσο και από τη σκοπιά της εγκληματικής συμπεριφοράς του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, οδηγούμαστε στην κάτωθι παραδοχή. Αρχικά στο άρθρο 98 του ΠΚ προβλέπεται και ρυθμίζεται η περίπτωση του κατ' εξακολούθηση εγκλήματος. Η παράγραφος 2 του εν λόγω άρθρου ορίζει το εξής: *«Η αξία του αντικειμένου της πράξεως και η περιουσιακή βλάβη ή το περιουσιακό όφελος που προκύπτουν από την κατ' εξακολούθηση τέλεση του εγκλήματος λαμβάνονται συνολικά υπόψη αν ο δράστης απέβλεπε με τις μερικότερες πράξεις του στο αποτέλεσμα αυτό.*

Στις περιπτώσεις αυτές ο ποινικός χαρακτήρας της πράξεως προσδιορίζεται με βάση τη συνολική αξία του αντικειμένου και τη συνολική περιουσιακή βλάβη ή το συνολικό περιουσιακό όφελος που ανάλογα με το έγκλημα επήλθε ή σκοπήθηκε».

Από το περιεχόμενο της διάταξης αυτής και σε συνδυασμό με τα προεκτεθέντα καθίσταται σαφές ότι η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να εφαρμοστεί για δύο βασικούς λόγους: πρώτον διότι η εφαρμογή της θα ήταν *«contra legem, σε σχέση με το στοιχείο της υποκειμενικής υπόστασης του άρθρου 17 Ν 2523/1997 (:σκοπός αποφυγής πληρωμής φόρου εισοδήματος, που αντιστοιχεί σε καθαρά εισοδήματα της κάθε διαχειριστικής περιόδου*)*, αλλά και διότι θα οδηγούσε, με το ενδεχόμενο άθροισμα εισοδημάτων επιμέρους διαφορετικών

18. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.65 επ.

μεταξύ τους διαχειριστικών χρήσεων*, σε θεμελίωση της αξιοποίησης συμπεριφοράς, που στα επιμέρους στοιχεία της δεν θα ήταν καν αξιόποινη. Αντίθετα, μπορεί να εφαρμοστεί η πρόβλεψη του άρθρου 98 παρ. 1 ΠΚ, όταν ο φόρος, την πληρωμή του οποίου σκόπευε να αποφύγει ο δράστης, που αναλογεί στα εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί σε κάθε διαχειριστική χρήση* υπερβαίνει το ποσό των δεκαπέντε χιλιάδων(15.000) ευρώ, ακριβώς διότι τότε θα πρόκειται για μορφή κατ' εξακολούθηση εγκλήματος, το οποίο ναι μεν θα συγκροτείται από επιμέρους εγκλήματα κατά της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου(:ένα σε κάθε διαχειριστική χρήση*), ωστόσο οι επιμέρους προσβολές δεν θα μπορούν να αθροιστούν από άποψη περιουσιακής αξίας.»⁽¹⁹⁾

Επιπλέον είναι σημαντικό να τονιστεί, όσον αφορά το χρόνο παραγραφής των κατ' εξακολούθηση συρρεόντων εγκλημάτων, ότι αυτός είναι αυτοτελής για την κάθε περίπτωση⁽²⁰⁾, πράγμα που ομοίως συμβαίνει και στην αληθινή πραγματική συρροή, καθώς, εξάλλου όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται «το κατ' εξακολούθηση έγκλημα δεν είναι τίποτε άλλο από μια ιδιαίζουσα μορφή ομοειδούς πραγματικής αληθινής συρροής».⁽²¹⁾

Τα όσα παραπάνω εκτέθηκαν, περί του μη επιτρεπτού της άθροισης περισσότερων φόρων εισοδήματος που ανήκουν σε διαφορετικά φορολογικά έτη, ισχύουν έτι περισσότερο όταν πρόκειται να θεμελιωθεί η διακεκριμένη μορφή της φοροδιαφυγής στο εισόδημα.

19. Βλ. * Η έννοια της «διαχειριστικής περιόδου» έχει πλέον αντικατασταθεί από την έννοια του «φορολογικού έτους» σύμφωνα με το άρθρο 8 του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), βλ. ΣυμβΠλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 123. Η άποψη αυτή υποστηρίχθηκε και διατυπώθηκε στο πλαίσιο της εισαγγελικής πρότασης, η οποία έγινε δεκτή από το Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Καλαμάτας. Ομοίως βλ. Γ. Δημήτρινας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.66 επ.

20. Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος II», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 365, ο οποίος αναφέρει «Στο κατ' εξακολούθηση έγκλημα της παρ. 1 του άρθρου 98 ΠΚ η κάθε μια από τις μερικότερες πράξεις διατηρεί την αυτοτέλειά της ως προς την παραγραφή και τον χαρακτηρισμό της ως κακουργήματος ή πλημμελήματος».

21. Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.323 επ.

Ως εκ τούτου ανεπίτρεπτο εξίσου κρίνεται το άθροισμα περισσότερων ποσών φόρων διαφορετικών φορολογικών ετών, ώστε να οδηγηθεί κανείς σε άθροισμα που θα υπερέβαινε τις 150.000 ευρώ και θεμελιώνοντας κατ' επέκταση την κακουργηματική μορφή του άρθρου 17 Ν. 2523/1997.

Τέλος, απλά αξίζει να αναφερθεί ότι η «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων» επιδρά ουσιαδώς και στο επίπεδο της διοικητικής δικονομίας, καθώς «ως συνέπεια της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων στο πεδίο της διοικητικής δικονομίας εμφανίζεται η ύπαρξη δεδικασμένου, όταν υπάρχει ταυτότητα των οικονομικών χρήσεων, ενώ δεν αποτελεί δεδικασμένο για το επίδικο οικονομικό έτος απόφαση δικαστηρίου που αφορά στο προηγούμενο οικονομικό έτος*, έστω και αν έκρινε περί του αυτού αντικειμένου». (22)

4. Ανάλυση της ειδικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα

4.1. Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3

Το άρθρο 17 παρ. 1 εδ. α', όπως προεκτέθηκε, ορίζει: «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» [βλ. άρθρο 67 και 68 του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013) για τον τρόπο υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων].

Όπως συνάγεται από την ίδια την περιγραφή του νόμου το έγκλημα της φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος μπορεί να τελεστεί με δύο τρόπους είτε με την «παράλειψη υποβολής δήλωσης» είτε με την «υποβολή ανακριβούς δήλωσης». Οι δύο αυτοί τρόποι τέλεσης πραγματοποιούνται αντίστοιχα είτε με μία παράλειψη είτε με μία θετική ενέργεια.

22. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.66, υποσημ.91

* Η έννοια του «οικονομικού έτους» έχει αντικατασταθεί από την έννοια του «φορολογικού έτους» σύμφωνα με το άρθρο 8 του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013)

Το αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 1-3 συνιστά ένα έγκλημα σωρευτικά μικτό ή μη γνήσιο πολύτροπο⁽²³⁾, καθώς οι δύο τυποποιημένοι, στην αντικειμενική υπόσταση, τρόποι τέλεσης, δεν δύνανται να εναλλαχθούν από το δράστη πάνω στο ίδιο υλικό αντικείμενο, δηλαδή δεν μπορούν να εναλλαχθούν στο πλαίσιο της υποχρέωσης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του ίδιου φορολογικού έτους. Συνεπώς ο δράστης θαπραγματώσει το εν λόγω αδίκημα είτε μην υποβάλλοντας καθόλου δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έγκλημα παράλειψης), είτε υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος(έγκλημα με θετική ενέργεια).

Αναφορικά με την φοροδιαφυγή στο εισόδημα, η οποία τελείται με τη μορφή «μη υποβολής δήλωσης», δηλαδή συνιστά ένα έγκλημα παράλειψης και μάλιστα γνήσιας, τίθεται το εξής ζήτημα. Δεδομένου ότι ως δράστης του εν λόγω εγκλήματος μπορεί να λογιστεί μόνο το πρόσωπο εκείνο που εκ του νόμου[βλ. άρθρο 67 νέου κ.φ.ε(Ν. 4172/2013)] έχει υποχρέωση να μην παραλείψει να υποβάλει δήλωση(ειλικρινή) φορολογίας εισοδήματος, σε συγκεκριμένο φορολογικό έτος, δύναται το εν λόγω αδίκημα να θεμελιωθεί κατ' άρθρο 15 ΠΚ; Εν ολίγοις ερωτάται το κατά πόσο μπορεί να θεωρηθεί έγκλημα, δια παραλείψεως τελούμενο.

23. Βλ. **Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 315 επ. Τα πολύτροπα ή μικτά εγκλήματα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες α) στα γνήσια πολύτροπα ή διαζευκτικώς μικτά εγκλήματα και β) στα μη γνήσια ή σωρευτικώς μικτά εγκλήματα. Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν «τα εγκλήματα εκείνα, στα οποία οι περισσότεροι τυποποιημένοι τρόποι τέλεσης του εγκλήματος μπορούν να εναλλαχθούν, μπορεί δηλαδή σ' αυτά τα εγκλήματα να χρησιμοποιήσει επιλεκτικά όποιον τρόπο τέλεσης θέλει ή μπορεί ακόμη και να τους χρησιμοποιήσει διαδοχικά όλους τους τρόπους τέλεσης τιμωρούμενος όμως μόνο μία φορά για το έγκλημα, που διέπραξε με όλους αυτούς τους τρόπους». Χαρακτηριστική περίπτωση, διαζευκτικώς μικτού εγκλήματος, αποτελεί το έγκλημα του βιασμού, όπου η εξώγαμη συνουσία μπορεί να γίνει είτε με σωματική βία είτε με απειλή σπουδαίου και άμεσου κινδύνου είτε κα με τους δύο τρόπους εναλασσόμενος. Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν «τα εγκλήματα εκείνα, στα οποία οι περισσότεροι τυποποιημένοι τρόποι τέλεσης δεν μπορούν να εναλλαχθούν από το δράστη, δεν μπορεί δηλ. ο τελευταίος να χρησιμοποιήσει επιλεκτικά όποιον τρόπο θέλει ή και όλους τους τρόπους μαζί. Εάν το κάνει αυτό, τότε θα τιμωρηθεί τόσες φορές με την ποινή του σχετικού εγκλήματος, όσοι είναι και οι τρόποι τέλεσης, που χρησιμοποίησε».

Πράγματι, η ίδια η φορολογική νομοθεσία, η οποία ορίζει και τον υπόχρεο υποβολής ειλικρινούς δήλωσης φορολογίας⁽²⁴⁾, συνιστά στην υπό κρίση περίπτωση πηγή «ιδιαιτέρας νομικής υποχρέωσης», επί της οποίας θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι θεμελιώνεται κατ' άρθρο 15 ΠΚ, το αδίκημα της παράλειψης υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

24. Βλ. άρθρο 67 Ν. 4172/2013-Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματα του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. 2. Για όλα τα εισοδήματα της παραγράφου 1 δηλώνεται και ο παρακρατηθείς ή αποδοθείς, κατά περίπτωση, φόρος. 3. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. 4. Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματα τους στα οποία ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν υπολογίζονται χωριστά στο εισόδημα καθενός συζύγου. Οι τυχόν ζημίες του εισοδήματος του ενός συζύγου δεν συμψηφίζονται με τα εισοδήματα του άλλου συζύγου. Υπόχρεος υποβολής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ειδικότερα οι σύζυγοι υποβάλλουν χωριστή φορολογική δήλωση, ο καθένας για τα εισοδήματα του, εφόσον: α. Έχει διακοπεί η έγγαμη συμβίωση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης. Το βάρος της απόδειξης για τη διακοπή φέρει ο φορολογούμενος. β. Ο ένας από τους δύο συζύγους είναι σε κατάσταση πτώχευσης ή έχει υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση. Για τα εισοδήματα των ανήλικων τέκνων, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο γονέας που ασκεί τη γονική μέριμνα σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 11. 5. Υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι: α) στις περιπτώσεις πτώχευσης ή σχολάζουσας κληρονομιάς ή επιδικίας ή μεσεγγύησης, κατά περίπτωση, ο σύνδικος πτώχευσης ή ο κηδεμόνας ή ο προσωρινός διαχειριστής ή ο μεσεγγυούχος, β) για τους ανήλικους ή αυτούς που έχουν υποβληθεί σε δικαστική συμπαράσταση, κατά περίπτωση, ο επίτροπος ή ο κηδεμόνας ή ο δικαστικός συμπαράστατης, γ) σε περίπτωση θανάτου του φορολογούμενου, οι κληρονόμοι του για τα εισοδήματα του μέχρι τη χρονολογία του θανάτου του. 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν». Βλ. άρθρο 68 Ν. 4172/2013-Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, «1. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματα τους στη Φορολογική Διοίκηση. 2. Η δήλωση υποβάλλεται κατά το χρονικό διάστημα από την 1η Φεβρουαρίου μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους - μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Για τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους. 3. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν».

Ωστόσο, το εν λόγω ζήτημα, επί του πρακτέου, δεν δημιουργεί νομικά προβλήματα, καθώς η προσφυγή στο άρθρο 15 ΠΚ, δεν κρίνεται τελικά αναγκαία. Όπως εύλογα υποστηρίζεται «ο τυποποιούμενος τρόπος προσβολής δεν παύει να είναι η ίδια παράλειψη (: γνήσιο έγκλημα παράλειψης) και όχι μια –δογματικά εξομοιούμενη προς τη με θετική ενέργεια παραγωγή-μη αποτροπή του αξιοποιήσιμου αποτελέσματος κάποιου εγκλήματος τέλεσης»⁽²⁵⁾.

Αναφορικά με τον δεύτερο τρόπο τέλεσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, δηλαδή την «υποβολή ανακριβούς δήλωσης», αποτελεί ξεκάθαρα έγκλημα τελούμενο με θετική συμπεριφορά. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 «ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Στο πλαίσιο διευκρίνησης της έννοιας της «υποβολής ανακριβούς δήλωσης», ως τον δεύτερο τρόπο τέλεσης του αδικήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3, είναι αναγκαίο να επισημανθεί ότι, οι απλές λογιστικές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν, όταν ο φορολογικός έλεγχος κρίνει ότι πραγματικές δαπάνες, στις οποίες υποβλήθηκε το φυσικό πρόσωπο ή η επιχείρηση, δεν πρέπει να αναγνωριστούν ως εκπίπτουσες από τα ακαθάριστα έσοδα του φυσικού προσώπου ή της επιχείρησης, δεν μπορούν να στοιχειοθετήσουν το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα λόγω ανακριβούς δήλωσης, ασχέτως αν εκ των υστέρων η εν λόγω φορολογική δήλωση καθίσταται ανακριβής.

Αυτό συμβαίνει διότι, ναι μεν η «δήλωση» καθίσταται «ανακριβής», όμως η διαφορά αυτή στον οφειλόμενο φόρο προέκυψε εξαιτίας αυτής της λογιστικής διαφοράς και δεν επρόκειτο περί δόλιας θετικής ενέργειας σύνταξης ανακριβούς δήλωσης, προκειμένου ο δράστης να αποκρύψει τα καθαρά του εισοδήματα με απώτερο σκοπό την αποφυγή πληρωμής πρόσθετου φόρου εισοδήματος.

25. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 52-53

Στο συμπέρασμα αυτό καταλήγουμε αναλογιζόμενοι και το περιεχόμενο του εδ. β' του άρθρου 17 παρ. 1 σύμφωνα με το οποίο «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». Είναι δηλαδή ξεκάθαρο και από το άρθρο αυτό ότι η θεμελίωση αξιόποινης «ανακριβούς δήλωσης» απαιτεί «δόλια» θετική ενέργεια σύνταξης ανακριβούς δήλωσης, προκειμένου ο δράστης να αποκρύψει τα καθαρά του εισοδήματα με απώτερο σκοπό την αποφυγή πληρωμής πρόσθετου φόρου εισοδήματος.

Τέλος και από την ίδια η εισηγητική έκθεση του Ν. 2523/1997 προκύπτει ρητώς το προαναφερόμενο συμπέρασμα περί των απλών λογιστικών διαφορών. Συγκεκριμένα το κείμενο της έκθεσης αναφέρει «ειδικότερα, φοροδιαφυγή στο εισόδημα συντρέχει όταν λαμβάνει χώρα απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων και όχι απλή συνδρομή λογιστικών διαφορών, ασύνδετη με κάποια απόκρυψη».

Από την παραπάνω ανάλυση περί της εννοίας της «ανακριβούς δήλωσης» στην περίπτωση του αδικήματος του άρθρου 17 παρ. 1 προκύπτει ότι αυτή ερμηνεύεται στενότερα από εκείνη του άρθρου 1 παρ. 4 του ιδίου νόμου, όπως προεκτέθηκε.⁽²⁶⁾

4.2. Ο αντικειμενικός αιτιώδης σύνδεσμος και ο προβληματισμός που ανακύπτει αναφορικά με την τέλεση του εγκλήματος με παράλειψη

Ολοκληρώνοντας την περιγραφή και των δύο δυνατών τρόπων τέλεσης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα είναι σημαντικό να μνημονευτεί η αναγκαιότητα της συνδρομής του στοιχείου του αντικειμενικού αιτιώδη συνδέσμου ή της αιτιώδους συνάφειας, με όποιον από τους δύο τρόπους και αν τελέστηκε το έγκλημα, καθώς είναι απαραίτητη για την στοιχειοθέτηση τόσο του εγκλήματος που εξετάζουμε εν προκειμένω όσο και συνολικά.

Αρχικά πρέπει να τονιστεί ότι η αιτιώδης συνάφεια αποτελεί συστατικό στοιχείο της πράξης, απλώς, λόγω της ιδιαίτερης προβληματικής που παρουσιάζει, ερευνάται

26. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 54

ξεχωριστά από τα λοιπά στοιχεία που συσχετίζονται με την έννοια της πράξεως στο Ποινικό Δίκαιο. Εκκινώντας λοιπόν από την έννοια της αιτιώδους συνάφειας, ως του νοητού αιτιακού συνδέσμου που υφίσταται ανάμεσα σε ορισμένη συμπεριφορά και στη μεταβολή που επιφέρει αυτή η συμπεριφορά στον εξωτερικό κόσμο⁽²⁷⁾, προκύπτει για την υπό κρίση περίπτωση ότι: το αποτέλεσμα της απόκρυψης των καθαρών φορολογητέων εισοδημάτων θα πρέπει να συνδέεται αιτιωδώς, είτε με την «μη υποβολή δήλωσης» είτε με την «υποβολή ανακριβούς δήλωσης», προκειμένου να αποφανθούμε περί συνδρομής του στοιχείου της αιτιώδους συνάφειας.

Προτού εκτεθεί ο προβληματισμός που ανακύπτει, πρέπει να τονιστεί ότι το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα είναι έγκλημα τυπικό καθώς το τυποποιημένο αποτέλεσμά του, δηλαδή η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος, είναι μεν βέβαια διακριτό, ωστόσο δεν παρουσιάζει αυτοτέλεια με την μυϊκή ενέργεια ή αδράνεια του δράστη, η οποία είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με την απόκρυψη των εισοδημάτων, όπως επίσης, δεν εμφανίζεται τόσο ξέχωρο, ώστε να μπορούσε να προέλθει από μία μη ανθρώπινη επενέργεια. ⁽²⁸⁾

Στο σημείο αυτό ωστόσο, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι η προσβολή του εννόμου αγαθού της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, από την απώλεια του φόρου εισοδήματος, είναι ένα ξεχωριστό αποτέλεσμα το οποίο προϋποθέτει και την ενέργεια ενός άλλου ατόμου (εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης που υποβλήθηκε, ενώ αυτή ήταν π.χ ανακριβής) και μπορεί να προέλθει και από μη ανθρώπινη επενέργεια. Ο ισχυρισμός όμως αυτός όχι μόνο δεν αναιρεί αλλά επιβεβαιώνει το χαρακτήρα του εν λόγω εγκλήματος, ως τυπικού. Αυτό προκύπτει από το γεγονός ότι η “ενέργεια” του δράστη είτε με την μορφή θετικής ενέργειας είτε με την μορφή της παράλειψης «δεν έχει ως άμεσο και αιτιακό φυσικό και

27. Βλ. **Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 340

28. Βλ. **Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 284 επ., 340

κοινωνικό αποτέλεσμα τη βλάβη της περιουσίας του Δημοσίου αλλά δημιουργεί, αντίστοιχα, τις αιτιακές συνθήκες (στην περίπτωση της παράλειψης) ή τους αιτιακούς όρους(στην περίπτωση της θετικής ενέργειας) για την επέλευση της βλάβης αυτής».⁽²⁹⁾

Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι πέραν του ζητήματος του χαρακτήρα του εγκλήματος ως τυπικού, από την παραπάνω ανάλυση προκύπτει ότι το αποτέλεσμα της μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, είναι η απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων, η οποία συνιστά διακινδύνευση του εννόμου αγαθού της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου.

Ως εκ τούτου η φοροδιαφυγή στο εισόδημα είναι έγκλημα διακινδύνευσης και μάλιστα συγκεκριμένης, καθώς η πρόκληση κινδύνου, υπό τη μορφή της απόκρυψης των καθαρών εισοδημάτων περιγράφεται ως αποτέλεσμα στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, όπως φαίνεται από την ίδια τη διατύπωση του νόμου.

Επανερχόμενοι στο ζήτημα των τυπικών εγκλημάτων και της αιτιώδους συνάφειας πρέπει να αναφερθεί ότι, σε γενικές γραμμές τα εγκλήματα απλής συμπεριφοράς ή τυπικά εγκλήματα είναι μια κατηγορία εγκλημάτων στην οποία η ανεύρεση της αιτιώδους συνάφειας είναι μια σχετικά εύκολη υπόθεση. Αυτό συμβαίνει διότι, στα εν λόγω εγκλήματα, δεν τυποποιείται πρόσθετο αποτέλεσμα με την στενή έννοια του όρου.

Αντίθετα τυποποιούν αποτέλεσμα με την ευρεία έννοια, δηλαδή την αυτή μιϊκή ενέργεια ή αδράνεια, η οποία επιφέρει κάποια μεταβολή στον εξωτερικό κόσμο.⁽³⁰⁾

Ωστόσο, στο πλαίσιο της υπό κρίση περίπτωσης ο προβληματισμός που ανακύπτει αφορά την κατάφαση της ύπαρξης αντικειμενικού αιτιώδους συνδέσμου, στην περίπτωση της τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής με παράλειψη.

29. *Βλ. Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 45*

30. *Βλ. Αριστοτέλης Ι. Χαραλαμπίδης, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 134*

Αυτό συμβαίνει διότι, ακόμα και αν ο δράστης προέβαινε στην ενέργεια της υποβολής της φορολογικής δήλωσης, δεν είναι απολύτως βέβαιο, ότι δεν θα προκαλούσε την απόκρυψη των καθαρών εισοδημάτων του. Προς επίλυση του άνω προβληματισμού, προτείνεται ως ορθότερη λύση, «ότι αρκεί για την κατάφαση αιτιώδους συνδέσμου «μια υψηλή πιθανότητα που σύμφωνα με τη λογική εκτίμηση της συγκεκριμένης καταστάσεως δεν απέχει πολύ από τα όρια της βεβαιότητας»».(31)

4.3 Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού, δηλαδή αρκεί και ο ενδεχόμενος δόλος. Ο δόλος αυτός θα πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του αδικήματος, δηλαδή τόσο τους δύο δυνατούς τρόπους τέλεσης («της μη υποβολής δήλωσης» ή «της ανακριβούς δήλωσης»), όσο και το στοιχείο κινδύνου, δηλαδή την απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων εξαιτίας ενός εκ των δύο παραπάνω τρόπων τέλεσης(32). Ωστόσο, τα στοιχεία αυτά δεν επαρκούν για να θεμελιωθεί ο άδικος χαρακτήρας του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, καθώς, όπως προκύπτει από τον ίδιο το νόμο, απαιτείται ο δράστης να το διαπράττει «προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου». Ο σκοπός της αποφυγής του φόρου εισοδήματος που αναλογεί για τα μεν φυσικά πρόσωπα στα καθαρά φορολογητέα εισοδήματα, για τα δε νομικά πρόσωπα στα καθαρά φορολογητέα κέρδη, αποτελεί «υποκειμενικό στοιχείο του αδικίου».

31. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 55. Την άποψη αυτή, η οποία εκτίθεται στο εν λόγω σύγγραμμα είναι διατυπωμένη από τον Χαραλαμπίδη. Ωστόσο βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 34, ο οποίος αναφέρει: «Ακόμα δυσκολότερα είναι τα πράγματα στα εγκλήματα της μη γνήσιας παράλειψης(α.π. 415), στα οποία δεν είναι πάντοτε δεδομένο ότι η εκπλήρωση της ιδιαίτερης νομικής υποχρέωσης του δράστη θα απέτρεπε την επέλευση του αποτελέσματος. Αναγκαστικά λοιπόν σ' αυτές τις περιπτώσεις στηριζόμαστε σε μία παράλειψη του δράστη και το αποτέλεσμα που επήλθε, όταν με πιθανότητα, που προσεγγίζει τη βεβαιότητα, μπορεί να υποστηριχθεί ότι το αποτέλεσμα δεν θα επήρχετο, εάν ο δράστης προέβαινε τελικά στην ενέργεια, που παρέλειψε να εκτελέσει».

32. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 61

Τα εγκλήματα που για την πλήρωσή τους απαιτούν έναν πρόσθετο σκοπό, ο οποίος αποτελεί υποκειμενικό στοιχείο του αδικού, ονομάζονται εγκλήματα υπερχειλούς υποκειμενικής υποστάσεως.

Ο χαρακτηρισμός αυτός οφείλεται στο γεγονός, ότι σε αυτά τα εγκλήματα ο νόμος διαπλάθει την υποκειμενική τους υπόσταση ευρύτερη από την αντικειμενική⁽³³⁾. Σημειωτέον από την ίδια τη φράση, «προκειμένου(με σκοπό) να αποφύγει την πληρωμή φόρου», είναι ξεκάθαρο ότι για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης, δεν αρκεί ο δράστης να προβλέπει την αποφυγή καταβολής του φόρου ως ενδεχόμενο (ενδεχόμενος δόλος), αλλά ούτε και να την αντιλαμβάνεται ως αναγκαία συνέπεια της απόκρυψης εισοδήματος (δόλος β' βαθμού ή αναγκαίος δόλος), αλλά θα πρέπει να την επιδιώκει(δόλος α' βαθμού ή δόλος σκοπού). Εν ολίγοις, από τη χρήση της λέξης «προκειμένου» θα πρέπει ο δράστης με την πράξη της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή την παράλειψη υποβολής της, να αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα, γνωρίζοντας, έστω και με την έννοια του ενδεχόμενου δόλου, και επιδιώκοντας να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, κρίνεται (κατά την ορθή άποψη) ότι είναι αναγκαία στις καταδικαστικές αποφάσεις, να περιέχεται πλήρης και εμπεριστατωμένη αιτιολογία τόσο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος κυρίως όμως να αιτιολογείται ο εν λόγω σκοπός της αποφυγής πληρωμής του φόρου εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να αναφέρεται και να εξειδικεύεται ρητά και με σαφήνεια, αφού συνιστά στοιχείο της υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος.⁽³⁴⁾

33. Βλ. **Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.317

34. Βλ. **Θωμάς Σάμιος**, «Τα εγκλήματα φοροδιαφυγής: Ουσιαστικές και δικονομικές όψεις(άρθρα 17-21 του Ν. 2523/1997)», ΠοινΧρον ΞΒ/2012, σελ. 386

ΑΠ 1231/2011, «Από τη χρήση της θέσης "προκειμένου" στο κείμενο του νόμου, συνάγεται ότι στην 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 φορολογούμενου, δεν πληρούται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δεν στοιχειοθετούνται τα αδικήματα των άρθρων 17 και

18 του ανωτέρω νόμου. 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. Εξ άλλου, έλλειψη της απαιτούμενης από τις διατάξεις των άρθρων 93 παρ.3 του Συντάγματος και 139 του ΚΠοινΔ ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, που ιδρύει τον από το άρθρο 510 παρ.1 στοιχ. Δ" ΚΠοινΔ λόγο αναίρεσης υπάρχει στην καταδικαστική απόφαση, όταν δεν περιέχονται σ' αυτή με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις τα πραγματικά περιστατικά που προέκυψαν από τη διαδικασία στο ακροατήριο σχετικά με τη συνδρομή των αντικειμενικών και υποκειμενικών στοιχείων του εγκλήματος ή οι αποδείξεις που τα θεμελιώνουν ή δεν εκτίθενται οι σκέψεις, με βάση τις οποίες το δικαστήριο υπήγαγε τα αποδειχθέντα πραγματικά περιστατικά στην ουσιαστική ποινική διάταξη που εφαρμόστηκε. Ειδικώς, όταν για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος ο νόμος απαιτεί να έχει τελεστεί η πράξη εν γνώσει ορισμένου περιστατικού (άμεσος δόλος) ή με σκοπό επελεύσεως ορισμένου εγκληματικού αποτελέσματος (υπερχειλής δόλος), η ύπαρξη τέτοιου δόλου πρέπει να αιτιολογείται ειδικώς με παράθεση περιστατικών που δικαιολογούν τη γνώση αυτή ή το σκοπό επελεύσεως του εγκληματικού αποτελέσματος, αλλιώς υπάρχει έλλειψη αιτιολογίας, ως προς την ύπαρξη του στοιχείου αυτού. Έλλειψη τέτοιας αιτιολογίας υπάρχει και όταν η υπάρχουσα αιτιολογία είναι εντελώς τυπική, με την οποία εξομοιώνεται και εκείνη που παραπέμπει στα πραγματικά περιστατικά που διαλαμβάνονται στο διατακτικό».

Βλ. ΑΠ 1678/2008, «Ειδικότερα, περιγράφεται η υποκειμενική υπόσταση του οικείου εγκλήματος, κατά την οποία η παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης στοιχειοθετείται μόνο, αν ο φορολογούμενος ενήργησε "προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος". Από τη χρήση της θέσης "προκειμένου" στο κείμενο του νόμου, συνάγεται ότι στην περίπτωση αυτή 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, να αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα, γνωρίζοντας έστω και με την έννοια του ενδεχόμενου δόλου και επιδιώκοντας να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος. Αν δεν υπάρχει ο ανωτέρω εγκληματικός σκοπός στο πρόσωπο του φορολογούμενου, δεν πληροίται η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και δεν στοιχειοθετείται το αδίκημα του άρθρου 17 του ανωτέρω νόμου. Επομένως, θα πρέπει και στο κλητήριο θέσπισμα ο συγκεκριμένος σκοπός (αποφυγής πληρωμής φόρου εισοδήματος) να περιγράφεται ρητά και με σαφήνεια, αφού πρόκειται για στοιχείο της υποκειμενικής υποστάσεως του αδικήματος του άρθρου 17 του ν. 2523/1997».

ΑΠ 1464/2010, «Στην ως άνω διάταξη, περιγράφεται με σαφήνεια η αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος φοροδιαφυγής που τελείται με τη μορφή της παράλειψης υποβολής δήλωσης ή με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης. Ειδικότερα, περιγράφεται η υποκειμενική υπόσταση του οικείου εγκλήματος, κατά την οποία η παράλειψη υποβολής ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης στοιχειοθετείται μόνο, αν ο φορολογούμενος ενήργησε "προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος", τιμωρείται δε με την ανωτέρω ποινή εάν ο φόρος που απέφυγε να καταβάλλει ο δράστης υπερβαίνει ορισμένο ποσό (ΑΠ 1678/2008)».

ΑΠ 1231/2010 (εσφαλμένη κρίση), «Όσον αφορά το δόλο που απαιτείται κατά το άρθρο 26 παρ. 1 του Π.Κ. για τη θεμελίωση της υποκειμενικής υποστάσεως του εγκλήματος και συνίσταται, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα, στη θέληση παραγωγής των περιστατικών που κατά το νόμο απαρτίζουν την έννοια της αξιόποινης πράξεως δεν υπάρχει ανάγκη, κατά τούτο, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, διότι αυτός ενυπάρχει στην παραγωγή 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 εγκλήματος της παραβάσεως του άρθρου 17 παρ.1 του Ν.2523/1997, για το οποίο η περί τούτου (δόλου) κρίση περιέχεται στην παραδοχή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος».

Τέλος, να επισημανθεί ότι για την τέλεση του εγκλήματος απαιτείται μεν ο δράστης να έχει τον σκοπό «της αποφυγής πληρωμής του φόρου», όμως δεν απαιτείται να πραγματοποιηθεί ο σκοπός αυτός. Αυτό συμβαίνει καθώς το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα είναι έγκλημα διακινδύνευσης(συγκεκριμένης)⁽³⁵⁾ και όχι βλάβης. Συνεπώς, δεν απαιτείται για την τέλεση του εγκλήματος εν τέλει «να μην πληρωθεί ο φόρος» και ως εκ τούτου να επέλθει η βλάβη-ζημία της περιουσίας του ελληνικού δημοσίου, αλλά αρκεί η πράξη του δράστη να είναι πρόσφορη να επιφέρει τον επιδιωκόμενο σκοπό. Γι αυτό και όπως υποστηρίζεται *«ικανή να θεμελιώσει σκοπό αποφυγής πληρωμής φόρου δεν είναι κάθε ελλείπουσα ή ανακριβής, αλλά μόνο η αποκρύπτουσα εισοδήματα παράλειψη ή υποβολή τέτοιας δήλωσης»*. ⁽³⁶⁾

35. Βλ. Δ. Ζιούθας, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ.44, υποσημείωση 66, «...η νομική υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου ως προστατευόμενο έννομο αγαθό υφίσταται μόνο διακινδύνευση κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης της φοροδιαφυγής και βλάβη το πρώτον με την τελείωση του εγκλήματος...»

36. Βλ. Δ. Ζιούθας, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ.44-45.

III. Το έγκλημα της φοροδιαφυγής στην πληρωμή φόρου πλοίου (άρθρο 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997)

1. Ανάλυση της ειδικής υποστάσεως του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 4

1.1 Η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 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 δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ(15.000) και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ(150.000) ευρώ».

Είναι φανερό, ότι στην τέταρτη παράγραφο του άρθρου 17 περιγράφεται μια ειδική περίπτωση φοροδιαφυγής στο εισόδημα, αυτή δηλαδή που αφορά τη μη απόδοση του φόρου πλοίων στο Δημόσιο. Η εξήγηση της ειδικής αυτής τυποποίησης εντοπίζεται αφενός στο άρθρο 6 παρ. 4 περ. α' του Κ.Φ.Ε(Ν. 2238/1994), αφετέρου στα άρθρα 1,2 και 26 του Ν. 27/1975, υπό τον τίτλο «περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξιν της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεως συναφών θεμάτων».

Από τα άρθρα αυτά προκύπτει, ότι τόσο τα εισοδήματα όσο και τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίου δεν ρυθμίζονται ως προς τη φορολόγησή τους με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε αλλά με βάση τον νόμο που βρίσκεται κάθε φορά σε ισχύ και προβλέπει τον ειδικό φόρο για τα πλοία.

Ομοίως προς την φοροδιαφυγή στο εισόδημα του άρθρου 17 παρ. 1-3 και στην περίπτωση του εν λόγω αδικήματος, προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι η περιουσία του ελληνικού Δημοσίου (δηλ. το εν λόγω έγκλημα στρέφεται κατά «ατομικού» έννομου αγαθού, υπό την έννοια που εκτέθηκε παραπάνω, στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα) και ειδικότερα η συγκεκριμένη κατηγορία φορολογικής αξίωσης του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελές στοιχείο του ενεργητικού της.

Σημειωτέον, το ενεργητικό τμήμα της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, ως προς το περιεχόμενό του, προσδιορίζεται από τα κρατικά όργανα, εν προκειμένω δηλαδή τον φορολογικό νομοθέτη και την φορολογική διοίκηση. (37)

Στο πλαίσιο των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης του εν λόγω εγκλήματος μπορούν να διατυπωθούν οι παρακάτω παρατηρήσεις.

Αρχικά, το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου συνιστά, όπως και το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, ένα ψευτοέγκλημα καθώς, η εν λόγω αξιόποινη συμπεριφορά θεμελιώνεται από ένα ορισμένο ύψος ποσού και πάνω. Συγκεκριμένα, η ίδια η διάταξη ορίζει ως ποσό πέραν του οποίου θεμελιώνεται το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου, τις δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ και πάνω για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Επίσης, είναι έγκλημα γνήσιο ιδιαίτερο και όχι κοινό, καθώς υποκείμενο τέλεσης της παρούσης εγκληματικής συμπεριφοράς δύναται να είναι το φυσικό πρόσωπο, που ο ίδιος ο νόμος ορίζει ότι είναι το υποκείμενο του συγκεκριμένου φόρου, δηλαδή ο πλοιοκτήτης, ή έχει κάποια από τις ιδιότητες που ορίζονται αναλυτικά στο άρθρο 20 του Ν. 2523/1997, στην περίπτωση πλοιοκτήτριας εταιρείας⁽³⁸⁾. Η εγκληματική συμπεριφορά που τυποποιείται στο άρθρο 17 παρ. 4 διαθέτει υλικό αντικείμενο, το οποίο συνίσταται στον φόρο πλοίου, δια του οποίου εξατομικεύεται και το προσβαλλόμενο έννομο αγαθό.

37. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 71 επ.

38. Βλ. άρθρο 4 του Ν. 27/1975, «1. Ο φόρος και η εισφορά βαρύνει: Τους πλοιοκτήτας ή πλοιοκτητριάς εταιρείας, τους εγγεγραμμένους εις το οικείον νηολόγιον κατά την πρώτην ημέραν εκάστου ημερολογιακού έτους, ανεξαρτήτως της κατοικίας ή της διαμονής ή της έδρας αυτών εν τη ημεδαπή ή εν τη αλλοδαπή. Αλληλεγγύως υπόχρεως προς καταβολήν του φόρου και της εισφοράς είναι και πας κατ' εντολήν του πλοιοκτήτου ή οιασδήποτε Αρχής ή εξ οιασδήποτε άλλης αιτίας διαχειριζόμενος το πλοίον και εισπράττων τους ναύλους ως και ο αντίκλητος αυτού ο αποδεχθείς εγγράφως τον διορισμόν του. Επί εκουσίας μεταθιβάσεως της κυριότητας του πλοίου ο νέος πλοιοκτήτης τυγχάνει εξ ολοκλήρου μετά των κατά την μεταθίβασιν υποχρέων δικαιωπαρόχων του υπόχρεως εις πληρωμήν του φόρου και της εισφοράς των βαρυνόντων το πλοίον κατά τον χρόνον της μεταθιβάσεως».

Αναφορικά με το τυποποιημένο του αποτέλεσμα, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι πρόκειται για έγκλημα τυπικό, καθώς το εν λόγω αποτέλεσμα είναι μεν διακριτό, ωστόσο, δεν παρουσιάζει αυτοτέλεια ούτε ως προς την μυϊκή ενέργεια του δράστη(η έννοια ενέργεια είναι σχηματική καθώς πρόκειται για μυϊκή αδράνεια του δράστη, η οποία συνδέεται άρρηκτα με τη μη πληρωμή του φόρου), ούτε εμφανίζεται τόσο ξέχωρο, ώστε να δύναται να προέλθει και από μία μη ανθρώπινη επενέργεια⁽³⁹⁾.

Όσον αφορά το αξιόποιο του εν λόγω εγκλήματος και σε αντίθεση με το έγκλημα του άρθρου 17 παρ. 1-3, αυτό δεν συνδέεται ούτε με την υποβολή ή μη της οικείας φορολογικής δήλωσης ούτε με το περιεχόμενό της, συνδέεται αποκλειστικά με τη μη απόδοση του κατά νόμο οφειλόμενου φόρου(όχι, όμως, με τη μη απόδοση της εισφοράς)⁽⁴⁰⁾. Ως εκ τούτου, η μη καταβολή φόρου στην εν λόγω περίπτωση συνιστά βλάβη του εννόμου αγαθού της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου.

Από τη διάταξη του νόμου, προκύπτει ότι το έγκλημα της φοροδιαφυγής στην φορολογία πλοίου μπορεί να τελεστεί, όπως αναφέρθηκε, με τη μη απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίου. Συνεπώς, πρόκειται για ένα έγκλημα γνήσιας παράλειψης. Επίσης, είναι απλό και όχι πολύπρακτο ή σύνθετο και όπως προκύπτει και από το άρθρο 4 και 14 παρ. 4 του Ν. 27/1975 συνιστά έγκλημα μη ιδιόχειρο ή κοινό⁽⁴¹⁾.

1.2 Το παράδοξο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος

Ολοκληρώνοντας την περιγραφή των στοιχείων που συνθέτουν την αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω εγκλήματος, πρέπει να επισημανθεί το εξής παράδοξο που ανακύπτει.

39. Βλ. **Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 284-286

40. Βλ. **άρθρο 10 του Ν. 27/1975**

41. Βλ. **Γ. Δημήτριάδης**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 74

Βλ. άρθρο 4 ό.π (υποσημείωση 38), άρθρο 14 παρ. 4 του Ν. 27/1975 «4. Αι δηλώσεις του παρόντος άρθρου δύναται να υποβάλλωνται και υπό του διαχειριστού του πλοίου ή του νομίμως εξουσιοδοτημένου αντιπροσώπου του πλοιοκτήτου».

Εν αντιθέσει με το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα της παρ. 1 του άρθρου 17, όπου, όπως ήδη εκτέθηκε, τυποποιούνται δύο τρόποι τέλεσης, αυτός της «παράλειψης υποβολής δήλωσης» αλλά και αυτός της «υποβολής ανακριβούς δήλωσης», το έγκλημα της παρ. 4 δύναται να τελεστεί μόνο με τη μη απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίου.

Το παράδοξο⁽⁴²⁾ έγκειται στο γεγονός, ότι ενώ και για την περίπτωση της παρ. 4, ρητώς, προβλέπεται τόσο η υποβολή σχετικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος όσο και ο τρόπος προσδιορισμού του φόρου σε περίπτωση παράλειψης υποβολής της ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης⁽⁴³⁾, εντούτοις, με βάση τη διάταξη στην οποία τυποποιείται το εν λόγω έγκλημα, το αξιόποινο της παρούσης εγκληματικής συμπεριφοράς δεν συνδέεται ούτε με την παράλειψη ή μη υποβολής δήλωσης, ούτε όμως και με το περιεχόμενο της, καθιστώντας το έγκλημα της παρ. 4, έγκλημα βλάβης.

42. Βλ. άποψη του Παπακυριάκου επί του θέματος σε Γ. Δημήτριάνα, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.75, υποσημείωση 107. Κατά τον Παπακυριάκου «η μη υποβολή δήλωσης ή η υποβολή ανακριβούς δήλωσης δεν τυποποιείται βέβαια ρητά στη νομοτυπική περιγραφή των εγκλημάτων των άρθρων 17 παρ. 4 και 18 ν. 2523/1997, προκύπτει όμως με ευκρίνεια από τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική νομοθεσία προδιαγράφει τη διαδικασία εισπραξης των σχετικών φόρων(φόρος πλοίων, Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, παρακρατούμενοι ή επιρριπτόμενοι φόροι ...τυποποιώντας ο νομοθέτης ρητά ως αξιόποινη συμπεριφορά την μη απόδοση ή την ανακριβή απόδοση των παραπάνω φόρων, υπονοεί συγχρόνως, ότι ο φορολογούμενος δεν έχει αντίστοιχα υποβάλει δήλωση ή έχει υποβάλει ανακριβή δήλωση σε σχέση με τον προς απόδοση φόρο».

43. Βλ. άρθρο 14 Ν. 27/1975, «Δήλωσης και καταβολή φόρου και εισφοράς. 1. Μέχρι τέλους του μηνός Φεβρουαρίου εκάστου έτους επιδίδεται υπό του υποχρέου δήλωσης προς τον αρμόδιον οικονομικόν έφορον, καταβαλλομένου συν τη δηλώσει του ενός τετάρτου (1/4) του οφειλομένου φόρου και της κατά το άρθρον 10 του παρόντος νόμου εισφοράς, των υπολοίπων τριών τετάρτων (3/4) καταβαλλομένων εις τρεις (3) ισοπόσους δόσεις εντός των μηνών Ιουνίου, Σεπτεμβρίου και Δεκεμβρίου του έτους της υποβολής της δηλώσεως. Προς καταβολήν του φόρου εξομοιούται η παρά τη Τραπέζην του εσωτερικού ανέκκλητος πίστωσης του Ελληνικού δημοσίου με το οφειλόμενον ποσόν φόρου. Εξαιρετικώς κατά την πρώτην εφαρμογήν του παρόντος νόμου η δήλωσης διά το έτος 1975 επιδίδεται μέχρι τέλος του μηνός Μαΐου 1975. "Δια τα πλοία τα τιθέμενα υπό Ελληνικήν σημαίαν μετά την πρώτην Ιανουαρίου εκάστου ημερολογιακού έτους, οφείλεται φόρος από του επόμενου της υψώσεως της Ελληνικής σημαίας επί του πλοίου μηνός, υπολογίζεται δε εις τόσα δωδέκατα, όσοι οι μήνες μέχρι τέλους του έτους. Εν τη περιπτώσει ταύτη η δήλωσης επιδίδεται εντός διμήνου από της υψώσεως της Ελληνικής σημαίας επί του πλοίου, ο δε οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εις ισοπόσους μηνιαίας δόσεις, μέχρι τέλους Δεκεμβρίου, της πρώτης δόσεως καταβαλλομένης άμα τη υποβολή της εμπροθέσμου δηλώσεως. Εν περιπτώσει υποβολής της δηλώσεως μετά την 31 Δεκεμβρίου του έτους της υψώσεως της Ελληνικής σημαίας, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται άμα τη υποβολή της δηλώσεως. Αι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται επί των πλοίων των τιθεμένων υπό Ελληνικήν σημαίαν μετά την 1ην Ιανουαρίου 1977 και εφεξής. Ειδικώς δια τα πλοία, τα τεθέντα υπό Ελληνικήν σημαίαν μετά την 1ην Ιανουαρίου 1977 μέχρι της ενάρξεως της ισχύος του παρόντος νόμου, η προθεσμία υποβολής της δηλώσεως άρχεται από της ενάρξεως της ισχύος αυτού,

1.3 Η υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος και το ζήτημα που ανακύπτει αναφορικά με τον ειδικό δόλο στο πρόσωπο του δράστη

Αναφορικά με την υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής. Αρχικά απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού, αρκεί δηλαδή και ενδεχόμενος, που να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος. Πιο συγκεκριμένα, ο δόλος οποιουδήποτε βαθμού πρέπει να καλύπτει «τη μη απόδοση οφειλόμενου φόρου 15.000 ευρώ και άνω στο Δημόσιο το συγκεκριμένο φορολογικό έτος. Ωστόσο, όπως και το αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 1 έτσι και η φοροδιαφυγή στο φόρο πλοίου, απαιτεί τη συνδρομή ενός πρόσθετου υποκειμενικού όρου. Ειδικότερα ο δράστης θα πρέπει να τελεί το εν λόγω αδίκημα «προκειμένου(σκοπό) να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων». Ο όρος αυτός, που αποτελεί υποκειμενικό στοιχείο του αδικού, καθιστά και την εν λόγω εγκληματική συμπεριφορά έγκλημα υπερχειλούς υποκειμενικής υποστάσεως.

Συνέχεια υποσημείωσης 43

καταβαλλομένων των ληξιπροθέσμων δόσεων άμα τη υποβολή της εμπροθέσμου δηλώσεως άνευ προσαυξήσεως". 2. Η δήλωση είναι απαράδεκτη εάν δεν έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος κατά την παρ. 1 του παρόντος άρθρου φόρος και εισφορά. 3. Οι πλοιοκτήται ή διαχειρισταί τουριστικών πλοίων δέον όπως υποβάλλουν εις τον αρμόδιον οικονομικόν έφορον μετά των λοιπών στοιχείων της δηλώσεως και πιστοποιητικόν της αρμοδίας Υπηρεσίας του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας, περί της χρονικής διαρκείας καθ' ην εξετέλεσαν τακτικούς πλόας περιηγήσεως κατά το προηγούμενον της φορολογίας έτος. 4. Αι δηλώσεις του παρόντος άρθρου δύναται να υποβάλλωνται και υπό του διαχειριστού του πλοίου ή του νομίμως εξουσιοδοτημένου αντιπροσώπου του πλοιοκτήτου. "5. Προς υπολογισμόν του φόρου ή της εισφοράς πλοίου εφωδιασμένου δια πιστοποιητικού πολλαπλής ολικής και καθαρής χωρητικότητος λαμβάνεται υπ' όψιν ο μέσος όρος των εν τω πιστοποιητικώ καταμετρήσεως αναγραφόμενων ολικών ή καθαρών κατά περίπτωσιν χωρητικότητων". **Βλ. άρθρο 15 Ν. 27/1975**, «1. Εις περίπτωσιν παραλείψεως υποβολής της κατά το άρθρον 14 του παρόντος δηλώσεως ή υποβολής ανελικρινούς τοιαύτης, ο προσδιορισμός του βαρύνοντος το πλοίον φόρου και εισφοράς ενεργείται δι' ητιολογημένης πράξεως του οικονομικού εφόρου. 2. Η κατά την προηγουμένην παράγραφον πράξις του οικονομικού εφόρου κοινοποιείται εις τον υπόχρεον πλοιοκτήτην. 3. Επί τη βάσει της κατά την παρ. 1 του παρόντος άρθρου πράξεως του οικονομικού εφόρου ενεργείται βεβαίωσις του δι' αυτής επιβαλλομένου φόρου και εισφοράς, κυρίου και προσθέτου. Εν περιπτώσει ανκήσεως προσφυγής βεβαιούται αμέσως ποσοστόν είκοσιν επί τοις εκατόν (20%) του αμφισβητουμένου φόρου (κυρίου και προσθέτου) εφαρμοζομένου κατ' αναλογίαν των αντιστοιχών διατάξεων του φόρου εισοδήματος».

Το ζήτημα ωστόσο που ανακύπτει είναι το εξής: με δεδομένο ότι αφενός στην αντικειμενική υπόσταση του εν λόγω αδικήματος περιγράφεται ως άδικη συμπεριφορά «η μη απόδοση στο Δημόσιο του φόρου πλοίου» αφετέρου, όπως ήδη εκτέθηκε, ο δόλος οποιουδήποτε βαθμού(αρκώντας και ο ενδεχόμενος) πρέπει να καλύπτει όλα τα στοιχεία της αντικειμενικής υποστάσεως, εν προκειμένω δηλαδή «τη μη απόδοση οφειλόμενου φόρου άνω των 15.000 ευρώ ανά διαχειριστική περίοδο», τίθεται το ερώτημα τι εν τέλει θα καλύψει ο ειδικός δόλος, που απαιτείται να συντρέχει στο πρόσωπο του δράστη, αφού το στοιχείο της «μη απόδοσης του φόρου πλοίου», που συνιστά και την περιγραφόμενη άδικη συμπεριφορά, έχει ήδη επέλθει σαν γεγονός και αρκεί να καλύπτεται έστω και από ενδεχόμενο δόλο.

Αναφορικά με το ζήτημα που ανακύπτει προτείνεται να γίνουν οι ακόλουθες διακρίσεις: *«Στην περίπτωση που υποβλήθηκε προς τον αρμόδιο οικονομικό έφορο απαράδεκτη δήλωση του άρθρου 14 ν. 24/1975, ο φόρος που δεν αποδόθηκε, είναι καταρχήν εκείνος που ισούται με το ένα τέταρτο (1/4) του συνολικά οφειλόμενου, ανάλογα με την κατηγορία του πλοίου, ενώ ο σκοπός του δράστη να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίου αναφέρεται στα υπόλοιπα τρία τέταρτα(3/4), στα οποία αποτυπώνεται η συνολική οφειλή. Στην περίπτωση που υποβλήθηκε παραδεκτή δήλωση στον αρμόδιο οικονομικό έφορο, το ύψος του οφειλόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε αντιστοιχεί στο ποσό των τριών ισόποσων δόσεων που απέμειναν, ενώ ο σκοπός του δράστη αναφέρεται στις υπόλοιπες, μετά τη μη απόδοση της δεύτερης, δόσεις των οποίων η προθεσμία για απόδοση δεν έχει παρέλθει. Στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς(ανελικρινούς) δήλωσης, το ύψος του ποσού του οφειλόμενου φόρου αντιστοιχεί στη διαφορά του οφειλόμενου φόρου, που προσδιορίζεται από το νόμο ανάλογα με την κατηγορία του σκάφους, όπως αυτό θα προκύπτει από την αιτιολογημένη πράξη του οικονομικού εφόρου, ενώ ο σκοπός του δράστη αναφέρεται στην αποφυγή πληρωμής της διαφοράς που δημιουργείται από τη μη απόδοση του πραγματικά οφειλόμενου φόρου. Ωστόσο, στην περίπτωση της μη υποβολής ή της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, το μη αποδοθέν στο Δημόσιο ποσό ισούται με το σύνολο του ποσού του οφειλόμενου φόρου, όπως*

προσδιορίζεται από το νόμο ανάλογα με την κατηγορία του σκάφους. Στην τελευταία αυτή περίπτωση ο ειδικός δόλος του δράστη στερείται περιεχομένου». ⁽⁴⁴⁾

44. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.78

Βλ. άρθρο 14 παρ. 2 Ν. 27/1975, «η δήλωση είναι απαράδεκτη εάν δεν έχει καταβληθεί ο οφειλόμενος κατά την παρ. 1 του παρόντος άρθρου φόρος και εισφορά».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ : Ο ΧΡΟΝΟΣ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΩΝ ΤΟΥ
ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997 ΚΑΙ Η ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΗ ΠΕΡΙ ΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΩΝ
ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΙΑΡΚΩΝ Ή ΣΤΙΓΜΙΑΙΩΝ

Ι. ΣΧΟΛΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΤΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ
ΔΙΚΑΙΟΥ

1. Εισαγωγικά σχόλια

Είναι σημαντικό, προτού πραγματοποιηθεί εκτενής ανάλυση, περί του χρόνου τέλεσης των εγκληματικών συμπεριφορών που τυποποιούνται στο άρθρο 17 Ν. 2523/1997, αλλά και της προβληματικής που ανακύπτει αναφορικά με το χαρακτήρα των εν λόγω εγκλημάτων ως διαρκών ή στιγμιαίων, προβληματική σημειωτέον που αφορά όλα τα αδικήματα του Ν. 2523/1997, να γίνουν κάποια γενικά σχόλια τόσο για το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων κατ' άρθρο 17 ΠΚ, όσο και για τη σημασία της διάκρισης των εγκλημάτων, σε στιγμιαία και διαρκή.

2. Γενικά σχόλια για το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων κατ' άρθρο 17 ΠΚ

2.1 Περιγραφή και σχόλια επί του άρθρου

Ο χρόνος τέλεσης του εγκλήματος προσδιορίζεται στο άρθρο 17 ΠΚ. Σύμφωνα λοιπόν με το εν λόγω άρθρο *«χρόνος τέλεσης της πράξης θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή όφειλε να ενεργήσει. Ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα είναι αδιάφορος, εκτός αν ορίζεται άλλως»*.

Από την ίδια τη διατύπωση του νόμου προκύπτει, ότι ο νομοθέτης επιλέγει ως κριτήριο προσδιορισμού του χρόνου τέλεσης του εγκλήματος, τον χρόνο της συμπεριφοράς του δράστη. Ως χρόνος της συμπεριφοράς του δράστη νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο αυτός προέβη στην εγκληματική του ενέργεια ή εξεδήλωσε την εγκληματική του παράλειψη, ενώ ο χρόνος επέλευσης του αποτελέσματος είναι παντελώς αδιάφορος, εκτός αν ο νόμος ορίζει κάτι διαφορετικό (λ.χ στο άρθρο 286 παρ. 2, υπό τον τίτλο περί «παραβίασης των κανόνων της οικοδομικής», ορίζεται ότι η παραγραφή της άνω πράξεως αρχίζει από την ημέρα της επέλευσης του αποτελέσματος της παραβίασης).

Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η φράση «εκτός αν ορίζεται άλλως» δίνει την δυνατότητα, όταν βεβαίως αυτό ορίζεται ρητά, να υπολογίζεται στο χρόνο τέλεσης

και ο χρόνος επέλευσης του αποτελέσματος, εντούτοις, ήδη υποστηρίζεται ότι είναι αναγκαία η ευθυγράμμιση της ρύθμισης του άρθρου 17 ΠΚ προς την αντίστοιχη ρύθμιση του άρθρου 16 ΠΚ, ώστε να συνεκτιμάται στον χρόνο τέλεσης της πράξης και ο χρόνος επέλευσης του αποτελέσματος.

Σύμφωνα με την άποψη⁽¹⁾ που υποστηρίζει την εν λόγω ευθυγράμμιση, η ρύθμιση αυτή είναι αναγκαία προς αντιμετώπιση διαφόρων προβλημάτων που ανακύπτουν αναφορικά με θεμελιώδεις θεσμούς του Ποινικού Δικαίου. Τέτοιες περιπτώσεις είναι αυτές των θεσμών της παραγραφής και της συμμετοχής που επηρεάζονται άμεσα από τον χρόνο τέλεσης της πράξης. Βέβαια, για τον θεσμό της παραγραφής έχει δοθεί, κάποια λύση με την εισαγωγή της ρήτρας στο άρθρο 17 της φράσης, «εκτός αν ορίζεται άλλως». Το αποτέλεσμα αυτής της εισαγωγής είναι, περιπτώσεις όπως αυτή του 286 παρ. 2, να βρίσκουν ικανοποιητική λύση καθώς, πριν την εισαγωγή της εν λόγω ρήτρας, παρατηρούνταν το φαινόμενο να συμπληρώνεται ο χρόνος παραγραφής προ της επέλευσης του αποτελέσματος.

Παραμένουν όμως άλυτα τα προβλήματα που ανακύπτουν με το θεσμό της συμμετοχής, όπως για παράδειγμα, η αδυναμία καλύψεως της συμμετοχικής πράξης, που εκδηλώνεται μετά την ενέργεια και προ της επέλευσης του αποτελέσματος. Για την αντιμετώπιση λοιπόν αυτών των ζητημάτων προτείνεται η ευθυγράμμιση του άρθρου 17 ΠΚ με το άρθρο 16 ΠΚ.

2.2 Σύνομη αναφορά της σημασίας του προσδιορισμού του χρόνου τελέσεως

Ο προσδιορισμός του χρόνου τελέσεως ενός εγκλήματος έχει πολύ μεγάλη σημασία, καθώς επηρεάζει και έχει συνέπειες επί πολλών ζητημάτων που σχετίζονται με το Ποινικό Δίκαιο, όπως θα εκτεθεί και παρακάτω στο πλαίσιο των εγκληματικών συμπεριφορών που τυποποιούνται στο άρθρο 17 Ν. 2523/1997.

1. Βλ. *Αλέξανδρου Π. Κωστάρα*, «Εννοίες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 132-133

Ζητήματα λοιπόν που συνδέονται και ως εκ τούτου επηρεάζονται από τον προσδιορισμό του χρόνου τέλεσης του εγκλήματος είναι πρώτον, η ίδια η αρχή «κανένα έγκλημα, καμία ποινή χωρίς (προηγούμενο) της τελέσεως του εγκλήματος νόμο». Δεύτερον, το άρθρο 2 ΠΚ, όπου αναφέρεται στον καθορισμό των χρονικών ορίων ισχύος των ποινικών νόμων. Τρίτον, όπως ήδη εκτέθηκε, ο θεσμός της παραγραφής και πιο συγκεκριμένα ο υπολογισμός του χρόνου παραγραφής ενός εγκλήματος(άρθρο 111 ΠΚ). Τέταρτον, η διαπίστωση της συνδρομής στοιχείων του καταλογισμού κατά τα χρόνο τέλεσης της πράξης, όπως λ.χ η ικανότητα προς καταλογισμό αλλά και λόγων άρσης του καταλογισμού. Πέμπτον, η περίπτωση εφαρμογής λόγων που αίρουν τον άδικο χαρακτήρα της πράξης. Έκτον, η διαπίστωση της συνδρομής ή μη των προϋποθέσεων της υποτροπής(άρθρο 88 ΠΚ), της άρσης της αναστολής εκτέλεσης της ποινής(άρθρο 102 ΠΚ) και της άρσης της υφ' όρον απόλυσης(άρθρο 108 ΠΚ).⁽²⁾

3. Εγκλήματα διαρκή και στιγμιαία

3.1 Ανάλυση των εγκληματικών εννοιών

Αρχικά, για την κατανόηση της διάκρισης των εγκλημάτων σε διαρκή και στιγμιαία πρέπει να διευκρινισθεί το εξής: κριτήριο επί το οποίου στηρίζεται η εν λόγω διάκριση δεν αποτελεί ο χρόνος, που διανύει είτε η μυϊκή ενέργεια του δράστη είτε η μυϊκή του αδράνεια έως ότου φθάσει στο αποτέλεσμα, δια του οποίου προσβάλλεται το έννομο αγαθό, αλλά ο χρόνος, στον οποίο η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος ολοκληρώνεται, π.χ η ανθρωποκτονία δεν μπορεί ποτέ να λογιστεί ως διαρκές έγκλημα, όσο χρόνο και αν διαρκέσει η ανθρωποκτόνος ενέργεια του δράστη.

Μ βάση λοιπόν τα όσα προεκτέθηκαν, ως στιγμιαία λογίζονται τα εγκλήματα εκείνα των οποίων η αντικειμενική υπόσταση συντελείται-ολοκληρώνεται σε μία μεμονωμένη χρονική στιγμή, η οποία δεν μπορεί να παραταθεί αυτοβούλως από το δράστη.

2. Βλ. *Αλέξανδρου Π. Κωστάρα*, «*Εννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου*», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 136

Στον αντίποδα βρίσκονται τα διαρκή εγκλήματα, των οποίων η πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης δεν χαρακτηρίζεται από χρονική μοναδικότητα, γι αυτό και δύναται να παραταθεί από το δράστη. Εξάλλου δεν είναι τυχαίο το γεγονός ότι η αντικειμενική υπόσταση των εγκλημάτων αυτών περιλαμβάνει όχι μόνο την παραγωγή, αλλά και την διατήρηση της παράνομης κατάστασης, που προσβάλλει το έννομο αγαθό(κλασικό παράδειγμα αποτελεί η παράνομη κατακράτηση, 325 ΠΚ).

3.2 Πρακτική σημασία της διακρίσεως

Η διάκριση των εγκλημάτων σε διαρκή και στιγμιαία, με κριτήριο, όπως ήδη εκτέθηκε, τον χρόνο στον οποίο ολοκληρώνεται η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος έχει ιδιαίτερη πρακτική σημασία. Η σπουδαιότητα της διάκρισης αυτής εκδηλώνεται στους εξής τομείς: Πρώτον, στην άμυνα (άρθρο 22 ΠΚ), στα πλαίσια της οποίας ένα διαρκές έγκλημα συνιστά πάντοτε παρούσα επίθεση, η οποία με τη συνδρομή και των λοιπών στοιχείων ενεργοποιεί τον συγκεκριμένο λόγο άρσης του αδικού. Δεύτερον, ο χαρακτήρας ενός εγκλήματος ως διαρκούς ή στιγμιαίου επιδρά στη λειτουργία του επιγενόμενου δόλου, ο οποίος δεν έχει σημασία σ' ένα στιγμιαίο έγκλημα, έχει όμως στην περίπτωση ενός διαρκούς. Τρίτον, στην συμμετοχή, η οποία στην περίπτωση ενός στιγμιαίου εγκλήματος αποκλείεται μετά την τυπική ολοκλήρωσή του, ενώ στην περίπτωση ενός διαρκούς εγκλήματος, αυτή είναι δυνατή σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή όσο παρατείνεται η πραγμάτωση της αντικειμενικής του υπόστασης. Τέταρτον, στην παραγραφή(άρθρο 111 ΠΚ) του εγκλήματος, ο χρόνος της οποίας στα μεν στιγμιαία εγκλήματα αρχίζει να τρέχει από την στιγμή της πραγμάτωσης της αντικειμενικής του υπόστασης, στα δε διαρκή εγκλήματα ο χρόνος της παραγραφής αρχίζει να τρέχει από την τελευταία χρονική στιγμή της παρατεινόμενης καταστάσεως, η οποία προσβάλλει το έννομο αγαθό. Πέμπτον, στην προθεσμία υποβολής(άρθρο 117 ΠΚ) της εγκλήσεως, η οποία δεν μπορεί να συμπληρωθεί στην περίπτωση των διαρκών εγκλημάτων, καθ όλο το διάστημα που διατηρείται η προσβάλλουσα το έννομο αγαθό κατάσταση. Έκτον, στον προσδιορισμό του εγκλήματος ως αυτοφώρου, καθώς τα διαρκή εγκλήματα θεωρούνται ότι βρίσκονται «εν τω πράττεσθαι» καθ όλο το χρονικό διάστημα, όπου διατηρείται από τον δράστη η προσβάλλουσα το έννομο αγαθό παράνομη

κατάσταση. Μάλιστα, η τελευταία αυτή χρονική στιγμή διατήρησης της παράνομης κατάστασης αποτελεί και την αφετηρία για τον υπολογισμό του χρόνου, μετά το πέρας του οποίου δεν νοείται η ύπαρξη αυτόφωρου εγκλήματος(βλ. άρθρο 242 ΚΠΔ).⁽³⁾ Έβδομον, στον προσδιορισμό του τόπου τέλεσης του εγκλήματος, καθώς στο διαρκές έγκλημα τόπος τέλεσης του εγκλήματος είναι κάθε τόπος όπου αυτό τελείται. Ως εκ τούτου, αν το διαρκές έγκλημα άρχισε μεν στην Ελλάδα, συνεχίστηκε όμως στην αλλοδαπή, τότε, τόπος τέλεσης για όλο το έγκλημα είναι η Ελλάδα και συνεπώς αρμόδια δικαστήρια εφ' όλης της πράξης είναι τα ελληνικά.⁽⁴⁾ Όγδοον, στην αναδρομική εφαρμογή του ευμενέστερου νόμου(άρθρο 2 παρ. 1ΠΚ), καθώς κατά την κρατούσα άποψη, «στα διαρκή εγκλήματα για την εφαρμογή του άρθρου 2 παρ. 1 λαμβάνεται υπόψη ο τελευταίος νόμος που ίσχυσε κατά την διάρκεια τέλεσης της πράξης, και αυτός είναι που συγκρίνεται με όσους τυχόν εκδόθηκαν μετά την ολοκλήρωση του εγκλήματος και μέχρι την αμετάκλητη εκδίκαση για να εντοπιστεί ο ευμενέστερος για τον κατηγορούμενο νόμος, ο οποίος και θα πρέπει να εφαρμοστεί. Σαφές είναι, με άλλα λόγια, ότι δεν λαμβάνονται υπόψη οι τυχόν διαφορετικοί νόμοι που ίσχυσαν κατά τη διάρκεια τέλεσης του εγκλήματος πέραν του τελευταίου». ⁽⁵⁾ Τέλος, στον τομέα των συρροών, καθώς στην περίπτωση του διαρκούς εγκλήματος η παράλληλη τέλεση και άλλης αξιόποινης πράξης συρρέει μόνο κατ' ιδέα με το διαρκές έγκλημα.⁽⁶⁾

3. **Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 295 επ, **Βλ. Αριστοτέλης Ι. Χαραλαμπίδης**, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 120 επ

4. **Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος II», εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ.158

5. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠoinΔικ 12/2011, σελ.1311-1312

6. **Βλ. Γ. Δημήτριάδης**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 296, **Βλ. Χ. Μυλωνόπουλος**, Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος II», εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 158, **Βλ. Γεώργιος Δημήτριάδης**, «Η φοροδιαφυγή ως «διαρκές έγκλημα», ΠειρΝομ 4/2011, σελ. 347, ο οποίος αναφέρει το εξής αναφορικά με την απόδοση διαρκούς χαρακτήρα στο πλαίσιο των αδικημάτων φοροδιαφυγής, «Η νεότερη αυτή πρόβλεψη, αν εφαρμοστεί, οδηγεί σε σιωπηλή κατάργηση του τεκμηρίου θεμελίωσης αληθινής πραγματικής συρροής (: άρθρο 94 παρ. 1 του Ν 2523/1997) με άλλα εγκλήματα του Ν 2523/1997(άρθρο 21 παρ. 7 του Ν. 2523/1997), αφού το διαρκές έγκλημα συρρέει μόνο αληθινά κατ' ιδέα(άρθρο 94 παρ. 2 του Ν2523/1997) με τα εγκλήματα αυτά».

II. Ο ΧΡΟΝΟΣ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997 ΚΑΙ ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΩΣ ΔΙΑΡΚΩΝ Ή ΣΤΙΓΜΙΑΙΩΝ

1. Ο ορισμός του χρόνου τέλεσης στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997)

Όπως ήδη εκτέθηκε, στο πλαίσιο παρουσίασης των τροποποιήσεων που επέφερε ο Ν. 3943/2011, με το άρθρο 3 παρ. 2γ) Ν. 3943/2011 προστέθηκε στο άρθρο 21 παρ. 10 Ν. 2523/1997 ένα νέο εδάφιο, το οποίο ορίζει το εξής αναφορικά με το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων 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 υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής».*

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 2β) ορίζεται ότι: *«Στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο ως εξής: Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης».*

Είναι λοιπόν φανερό ότι, συνδυάζοντας τη διάταξη περί προσδιορισμού του χρόνου τέλεσης όλων των εγκλημάτων του Ν. 2523/1997 με τον προαναφερθέντα επιμετρικό κανόνα που αφορά τη φοροδιαφυγή στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1), προκύπτει, ξεκάθαρα, η θέληση του νομοθέτη να αποδώσει χαρακτήρα εγκλήματος διαρκείας και στο εν λόγω αδίκημα.

Εκτέθηκε ήδη, ότι τόσο ο προσδιορισμός του χρόνου τέλεσης ενός εγκλήματος όσο και η διάκριση των εγκλημάτων σε διαρκή και στιγμιαία, έχουν σπουδαία πρακτική σημασία, καθώς σχετίζονται και ως εκ τούτου επηρεάζουν, πολλά ζητήματα τόσο του ουσιαστικού όσο και του δικονομικού ποινικού δικαίου. Προτού βεβαίως γίνει ανάλυση των συνεπειών που επέρχονται, στο πλαίσιο των δύο προαναφερθέντων, με το Ν. 3943/2011, προσθηκών, είναι αναγκαίο να εξεταστεί το ζήτημα του κατά πόσο το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1), συνιστά πράγματι ένα έγκλημα διαρκείας, οπότε ορθώς η επιμέτρηση της ποινής επηρεάζεται από την διάρκεια της απόκρυψης των καθαρών εισοδημάτων, ή δεν συνιστά έγκλημα διαρκείας, οπότε εκεί ανακύπτουν πολλοί προβληματισμοί για την συνταγματικότητα της εν λόγω διάταξης.

Πριν αναλυθεί το κατά πόσο το εν λόγω έγκλημα είναι διαρκές ή όχι, πρέπει να αναφερθεί ότι «κοινό στοιχείο των απόψεων που υποστηρίζονται σχετικά είναι ότι για να χαρακτηριστεί ένα έγκλημα διαρκές, πρέπει από τη στιγμή της τυπικής του αποπεράτωσης και μετά να μπορούμε να πούμε ότι κάθε επόμενη στιγμή ή συμπεριφορά του δράστη πραγματώνει την αντικειμενική υπόσταση του ίδιου εγκλήματος, έστω και μέσω του άρθρου 15 ΠΚ, αφού στις περιπτώσεις των διαρκών εγκλημάτων πρόκειται για προσβολές ελαστικών εννόμων αγαθών που παρέχουν νέα εξ' υπαρχής δυνατότητα(επιφάνεια) προσβολής».(7)

Το κριτήριο αυτό έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς συνδέεται με την αρχή n.c.n.p.s. lege.(8) Αυτό συμβαίνει διότι, η απόδοση διαρκούς χαρακτήρα σε ένα έγκλημα χωρίς ωστόσο η εν λόγω συμπεριφορά να μπορεί να υπαχθεί σε μια νομοτυπική μορφή τυποποιημένης αξιόποινης πράξης, οδηγεί στην κατάλυση της παραπάνω αρχής, η οποία θα αναλυθεί παρακάτω, κατά το σκέλος της αποδοχής μιας συνεχιζόμενης πράξης, η οποία όμως δεν υφίσταται.

Εστιάζοντας στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1), ως έγκλημα πολύτροπο αλλά και σωρευτικά μικτό, η απόκρυψη των καθαρών εισοδημάτων μπορεί να τελεστεί είτε με την «παράλειψη υποβολής δήλωσης» είτε με την «υποβολή ανακριβούς δήλωσης».

Από το ίδιο το γράμμα όμως του νόμου προκύπτει, στο πλαίσιο τέλεσης του εγκλήματος με θετική ενέργεια ότι, αφ' ης στιγμής υποβληθεί η ανακριβής δήλωση, το καθαρό εισόδημα που υπόκειται σε φορολογία έχει αποκρυβεί,

-
7. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠoinΔικ 12/2011, σελ. 1310 **Βλ. (ενδεικτικά απόψεις αναφορικά με την έννοια του διαρκούς εγκλήματος) Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Ποινικό Δίκαιο- Γενικό Μέρος- Θεωρία για το έγκλημα», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, 2000, σελ. 186, **Βλ. Μανωλεδάκη**, «Ποινικό Δίκαιο, Γενική Θεωρία, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2004, σελ. 301 επ
8. **Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος II», εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 156

οπότε το γεγονός ότι ο δράστης μετέπειτα παραλείπει και δεν αποκαλύπτει στις αρμόδιες αρχές την πράξη του, δεν αποτελεί ούτε παράλειψη υποβολής δήλωσης, αφού ο δράστης υπέβαλε δήλωση ανακριβή, ούτε και η υποβολή ανακριβούς δηλώσεως, αφού αυτή τελείται με ενέργεια. Στο ερώτημα λοιπόν, αν ο δράστης παραλείπει να άρει την παράνομη κατάσταση, που δημιουργήθηκε εξαιτίας της αρχικής θετικής του ενέργειας, να υποβάλει ανακριβή δήλωση, η απάντηση που δίδεται είναι ότι στην αντικειμενική υπόσταση του άρθρου 17 παρ. 1, δεν προβλέπεται τέτοια παράταση τέλεσης του εγκλήματος, με παράλειψη άρσης της παράνομης κατάστασης. Επομένως, η αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος δεν εξακολουθεί να πραγματώνεται.

Αναφορικά με τον δεύτερο τρόπο τέλεσης του εν λόγω εγκλήματος, «την παράλειψη υποβολής δήλωσης», μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής. Η τυπική ολοκλήρωση του εγκλήματος επέρχεται με την παρέλευση της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης, οπότε και η σχετική απόκρυψη εισοδήματος επέρχεται αντιστοίχως την ίδια εκείνη χρονική στιγμή. Ως εκ τούτου, η μετέπειτα εξακολούθηση της παράλειψης εκ μέρους του δράστη, δεν δύναται να επιφέρει εκ νέου απόκρυψη εισοδήματος, αφού αυτή ήδη πραγματοποιήθηκε. Γίνεται λοιπόν αντιληπτό, ότι μέσα από την ανάλυση της νομοτυπικής μορφής του εγκλήματος, καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι αυτό δεν είναι δυνατόν να λάβει το χαρακτηρισμό του διαρκούς εγκλήματος.

Στο πλαίσιο των θεωρητικών απόψεων που έχουν διατυπωθεί επί του ζητήματος του χαρακτήρα των εν λόγω εγκλημάτων ως διαρκών ή στιγμιαίων, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι παρά τις επιμέρους διαφοροποιήσεις που εμφανίζουν, όλες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η περίπτωση της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1), η περίπτωση της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου (άρθρο 17 παρ. 4) αλλά και όλα τα φορολογικά εγκλήματα, πλην της τελευταίας περίπτωσης του άρθρου 18, δεν συνιστούν εγκλήματα διαρκή.

Εκτέθη λοιπόν ήδη κατά μία άποψη, ότι εν λόγω έγκλημα δεν συνιστά σε καμία περίπτωση έγκλημα διαρκές, πράγμα το οποίο προκύπτει από την ίδια την νομοτυπική του μορφή.⁽⁹⁾

Σύμφωνα με μία δεύτερη άποψη, οι τροποποιήσεις που επήλθαν με το Ν. 3943/2011 δημιουργούν στην πραγματικότητα «για πρώτη φορά στην ιστορία του ποινικού δικαίου ένα νέο είδος εγκλήματος «το ημι-διαρκές». Διαρκεί πλασματικά για όσο καιρό θέλει ο νόμος και μετά δεν διαρκεί περισσότερο».⁽¹⁰⁾ Στο πλαίσιο της εν λόγω άποψης, το προαναφερθέν συμπέρασμα προκύπτει από την ίδια την πρόβλεψη του νόμου ότι, «Στην παράγραφο 10 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο πρώτο ως εξής: «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 τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής.»

Αν και ο ίδιος ο υποστηρικτής της δεύτερης αυτής άποψης, περί «ημι-διαρκών εγκλημάτων», αναγνωρίζει ότι η ρύθμιση αυτή είναι «νομοτεχνικά αδόκιμη και δογματικά επικίνδυνη, αφού η θέσπιση ημι-διαρκούς εγκλήματος συνιστά πειραματικό δημιούργημα, στο οποίο δεν μπορεί να υπαχθεί ανθρώπινη συμπεριφορά»⁽¹¹⁾, έχει κριθεί ότι η χρήση του όρου «ημι-διαρκές» δεν είναι ορθή ⁽¹²⁾ καθώς, ο χαρακτηρισμός αυτός δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, δεδομένου ότι το εν λόγω έγκλημα στερείται παντελώς οποιασδήποτε διάρκειας.

Γι αυτό εξάλλου προτείνεται ως ορθότερος χαρακτηρισμός η έννοια του «πλασματικού διαρκούς εγκλήματος».

9. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ* 12/2011, σελ. 1310

10. **Βλ. Γ. Δημήτριάδης**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2011, σελ. 297,299

11. **Βλ. Γ. Δημήτριάδης**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2011, σελ. 299

12. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ* 12/2011, σελ. 1310, **βλ. στην ίδια σελίδα και υποσημείωση 26**

Τέλος, κατά μία τρίτη άποψη, η οποία δεν είναι κατ' αρχάς ορθή στο βαθμό που χαρακτηρίζει όλες τις τυποποιημένες στο άρθρο 17 εγκληματικές συμπεριφορές, ως γνήσια εγκλήματα παράλειψης, τα εγκλήματα του άρθρου 17 (αλλά και το 18 παρ. 1) του Ν. 2523/1997 «δεν μπορούν δογματικά να καταστούν ποτέ διαρκή, αλλά απλώς, μπορεί ν' αποκτήσει ορισμένη (μεγαλύτερη ή μικρότερη κάθε φορά) χρονική διάρκεια η τέλεσή τους, αλλά, για να επιτευχθεί αυτό, θα πρέπει να τροποποιηθεί η σημερινή διατύπωση της α.υ τους, ώστε να περιγράφει ως αξιόποινη συμπεριφορά όχι μόνον την πρόκληση αλλά και τη διατήρηση της εκάστοτε παράνομης κατάστασης».⁽¹³⁾

2. Ο χρόνος τέλεσης στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίων (άρθρο 17 παρ. 4 Ν. 2523/1997)

Οι ίδιοι σχολιασμοί, αναφορικά με το χαρακτηρισμό του εγκλήματος ως διαρκούς ή στιγμιαίου, αντιστοιχούν και για το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου, σύμφωνα με το οποίο: «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 δεκαπέντε χιλιάδες ευρώ(15.000) και με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τα εκατόν πενήντα χιλιάδες ευρώ(150.000) ευρώ».

Όπως και το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα έτσι και το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίων χαρακτηρίζεται ως ψευτοέγκλημα, καθώς το αξιόποινο θεμελιώνεται όταν το ποσό του φόρου που δεν αποδόθηκε υπερβαίνει τις δεκαπέντε χιλιάδες(15.000) ευρώ.

13. Βλ. Γεωργίου ΑΠ. Μπουρμά, «Σκέψεις σχετικά με το χαρακτήρα του εγκλήματος του άρθρου 17 και 18 Ν2523/1997 ως διαρκούς ή μη και την αποτελεσματική αντιμετώπισή του», ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1129

Αναφέρθηκε ήδη, ότι πρόκειται περί εγκλήματος βλάβης, το οποίο στρέφεται κατά της περιουσίας του ελληνικού Δημοσίου, λόγω του ότι το αξιόποιο συνδέεται αποκλειστικά με τη μη απόδοση του οφειλόμενου φόρου σύμφωνα με το νόμο.

Όσον αφορά το χαρακτήρα του εγκλήματος, πρόκειται ξεκάθαρα για στιγμιαίο έγκλημα και όχι διαρκές. Αυτό προκύπτει καθώς η μη απόδοση στο Δημόσιο του οφειλόμενου φόρου, θεωρείται τυπικά ολοκληρωμένη με την παρέλευση της σχετικής προθεσμίας, ενώ το γεγονός της συνέχισης της μη απόδοσης δεν μπορεί να θεωρηθεί συνέχιση του εγκλήματος, αφού αυτό τελέστηκε και ολοκληρώθηκε κατά την ημέρα παρέλευσης της σχετικής προθεσμίας.⁽¹⁴⁾

3. Συμπερασματικά σχόλια επί του χρόνου τέλεσης των εγκλημάτων του άρθρου 17 Ν. 2523/1997

Από την ανάλυση των νομοτυπικών μορφών των αδικημάτων που τυποποιούνται στο άρθρο 17 είναι φανερό ότι κανένα από τα εν λόγω αδικήματα δεν δύναται να χαρακτηριστεί διαρκές. Παρόλο αυτά, ο προσδιορισμός από το νομοθέτη του χρόνου τέλεσης ως «.. το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής», έχει σαν αποτέλεσμα ο νομοθέτης να δημιουργεί «πλασματικά διαρκή εγκλήματα». Βεβαίως, τόσο η εν λόγω προσθήκη όσο και ο επιμετρικός κανόνας, που αναφέρθηκε παραπάνω, οι οποίοι προσδίδουν χαρακτήρα διαρκούς εγκλήματος σε εγκληματικές συμπεριφορές οι οποίες δεν δύναται να λάβουν αυτόν τον χαρακτηρισμό, έχουν δεχτεί έντονη κριτική η οποία φτάνει του σημείου να θεωρεί τις εν λόγω προσθήκες αντισυνταγματικές.

14. Βλ. **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ 12/2011*, σελ. 1311, Βλ. **Γ. Δημήτριάνας**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», *Νομική Βιβλιοθήκη 2011*, σελ. 73 επ.

Ολοκληρώνοντας, πρέπει να επισημανθεί το εξής, αναφορικά με το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, σε συνδυασμό με το νέο εδάφιο που προστέθηκε, μέσω του Ν. 3943/2011, στην παράγραφο 10 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, προσδιορίζοντας τον χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων του Ν. 2523/1997.

Όπως εκτέθηκε παραπάνω το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα είναι μικτό, δηλαδή αφενός είναι ένα έγκλημα γνήσιας παράλειψης, το οποίο τελείται με «τη μη υποβολή φορολογικής δήλωσης από εκείνον ο οποίος έχει υποχρέωση εκ του νόμου να την υποβάλει, αφετέρου είναι και ένα έγκλημα θετικής ενέργειας, το οποίο τελείται με «την υποβολή ανακριβούς φορολογικής δήλωσης». Μάλιστα λόγω του ότι οι δύο τρόποι τέλεσης δεν μπορούν να εναλλαχθούν στο ίδιο φορολογικό έτος, η παρούσα εγκληματική συμπεριφορά θεωρείται έγκλημα «σωρευτικά μικτό»⁽¹⁵⁾. Εν συνεχεία με το άρθρο 3 παρ. 2ιγ) Ν. 3943/2011 προστέθηκε στο άρθρο 21 παρ. 10 Ν. 2523/1997 ένα νέο εδάφιο, το οποίο ορίζει το εξής αναφορικά με το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων 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 υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής».

Από την παράθεση των δύο αυτών διατάξεων προκύπτει ότι ο «πλασματικός διαρκής χαρακτήρας» μπορεί να αποδοθεί μόνο στα εγκλήματα παράλειψης και όχι στα εγκλήματα ενέργειας, καθώς σε συνδυασμό με τον επιμετρικό κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο «Στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο ως εξής: «Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης».», επιβαρύνεται το αξιόποινο, τουλάχιστον στο πλαίσιο των εγκλημάτων 17 και 18 του Ν. 2523/1997, και ως εκ τούτου δεν χωρεί αναλογική εφαρμογή.⁽¹⁶⁾

15. Βλ. ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012(Με παρατηρήσεις Γ. Δημήτρη), ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 133

16. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1311

Έχοντας λοιπόν παρουσιαστεί, αφενός οι τρόποι τέλεσης των εγκληματικών συμπεριφορών του άρθρου 17 παρ. 1 και 4, αφετέρου οι θεωρητικές απόψεις επί του ζητήματος του χαρακτήρα των εγκλημάτων ως διαρκών ή στιγμιαίων, προκύπτει το παρακάτω συμπέρασμα, αναφορικά με τις επιδιώξεις του νομοθέτη στο πλαίσιο απόδοσης διαρκούς χαρακτήρα συνολικά στις τυποποιημένες συμπεριφορές του Ν. 2523/1997.

Είναι φανερό από όσα εκτέθηκαν και συνάμα παράδοξο, ότι τόσο στο πλαίσιο του άρθρου 17 όσο και στις υπόλοιπες περιπτώσεις των φορολογικών εγκλημάτων, η τυπική περάτωσή τους επιδιώκεται να παραταθεί, όχι επειδή αυτή είναι η βούληση του δράστη, αλλά επειδή αυτή είναι η βούληση του νομοθέτη. Αυτό επιβεβαιώνεται από το γεγονός, ότι στην περίπτωση των εγκλημάτων που τελούνται με παράλειψη, η «υποτιθέμενη» διάρκεια των παραλείψεων τους λήγει, όχι όταν το επιλέξει ο δράστης, αλλά στο χρονικό σημείο που ο ίδιος ο νόμος ορίζει, δηλαδή με την συμπλήρωση του 1/3 του χρόνου της παραγραφής. Τότε δηλαδή αίρεται η παράνομη κατάσταση και ως εκ τούτου, παύει να πληρούται η αντικειμενική υπόσταση.

Εύλογα λοιπόν γεννάται το ερώτημα τι είδους έγκλημα επιχειρείται να διαμορφωθεί, όταν ο νόμος θα ορίζει όχι μόνο το σημείο έναρξής του αλλά και το πότε ολοκληρώνεται η πραγμάτωσή του;

Επί του ζητήματος αυτού αναφέρονται τα εξής εύστοχα σχόλια: *«ο δράστης ή είχε και εξακολουθεί να έχει βουλευτικά και υλικά (:με την πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης) την ίδια στάση απέναντι στο έννομο αγαθό ή δεν την έχει πλέον. Η χρονική διάρκεια της δικής του στάσης δεν μπορεί να ορίζεται πλασματικά στο νόμο, διότι τότε, εκτός από τη μετάλλαξη του χρόνου, μεταλλάσσεται και ο άνθρωπος από υποκείμενο σε αντικείμενο (: γίνεται απλώς μέσο προς την επίτευξη του σκοπού της πάταξης της φοροδιαφυγής)».*⁽¹⁷⁾

17. Βλ. Γεώργιος Δημήτριντας, «Η φοροδιαφυγή ως «διαρκές έγκλημα», ΠειρΝομ 4/2011, σελ.346

4. Η αντιμετώπιση του ζητήματος του χαρακτήρα των εγκλημάτων ως διαρκών ή μη σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Εισαγγελέα του ΑΠ 1/2011 και την αιτιολογική έκθεση του Ν. 3943/2011

Από την παρουσίαση των θεωρητικών απόψεων που έχουν διατυπωθεί επί του ζητήματος του χαρακτήρα των εγκλημάτων, ως διαρκών ή μη, έγινε αντιληπτό ότι παρά τις επί μέρους διαφοροποιήσεις τους, όλες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι τόσο τα υπό εξέταση εγκλήματα του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 όσο και τα λοιπά φορολογικά εγκλήματα, με εξαίρεση την τελευταία περίπτωση του άρθρου 18 Ν. 2523/1997, συνιστούν ξεκάθαρα, εγκλήματα στιγμιαία.

Χαρακτηριστική είναι σε αυτήν την κατεύθυνση η επιφυλακτική αντιμετώπιση του ζητήματος από την εγκύκλιο του Εισαγγελέα του ΑΠ 1/2011. Αυτό φαίνεται κυρίως από το γεγονός ότι στην εγκύκλιο, αφού προβάλλονται οι αντιρρήσεις που έχουν διατυπωθεί από τη θεωρία, επί του ζητήματος, επισημαίνεται το εξής αναφορικά με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 2 εδ. ιγ' του Ν. 3943/2011: *« Η συμβατότητά της με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 7 παρ. 1 του Συντ., θα κριθεί στην πράξη από τα δικαστήρια. Μέχρι την παγίωση της σχετικής νομολογίας, η κατ' επιταγή της διάταξης αυτής εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας σε περιπτώσεις ακραίας και προκλητικής φοροδιαφυγής, δεν μπορεί εκ προοιμίου να αποκλειστεί, αφού σε διαφορετική περίπτωση δεν θα δοθεί στα δικαστήρια η δυνατότητα να αποφανθούν σχετικά ».*⁽¹⁸⁾

Στο πλαίσιο των επιφυλάξεων που διατυπώθηκαν, όπως εκτέθηκε ήδη, αναφορικά με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 3ιγ του Ν. 3943/2011, η εγκύκλιος αναφέρει τα εξής αναφορικά με το χαρακτήρα των φορολογικών εγκλημάτων ως διαρκών ή μη.

18. Βλ. Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011, ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1108

«Σε κάθε πάντως περίπτωση, μετά τις τροποποιήσεις του Ν. 3943/2011, θεωρούνται ως διαρκή και συνεπώς αυτόφωρα(ενόσω διαρκεί η τέλεσή τους), χωρίς επί του ζητήματος αυτού να μπορούν να υπάρξουν σοβαρές θεωρητικές αντιρρήσεις, αφ' ενός μεν το έγκλημα της διακράτησης του ΦΠΑ του ΦΕΚ και των παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, που προβλέπεται από την τελευταία περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν2523/1997, όπως η παράγραφος αυτή ισχύει κατά την αντικατάστασή της με την παρ. 2δ' του άρθρου 2 του Ν3943/2011, αφετέρου δε το έγκλημα της μη καταβολής των βεβαιωμένων στο δημόσιο χρεών (άρθρο 25 παρ. 1 Ν 1882/1990), το οποίο διαρκεί ενόσω ο οφειλέτης παραλείπει να καταβάλλει τις βεβαιωμένες στο δημόσιο ταμείο ληξιπρόθεσμες οφειλές του».(19)

Είναι λοιπόν ξεκάθαρο ότι η εγκύκλιος 1/2011 αναγνωρίζει ως διαρκή εγκλήματα πέραν της τελευταίας περίπτωσης του άρθρου 18 παρ. 1, πράγμα το οποίο συντάσσεται και με τις θεωρητικές απόψεις που έχουν διατυπωθεί κα μία ακόμη περίπτωση αυτή του άρθρου 25 παρ. 1 του Ν. 1882/1990. Βεβαίως κρίνεται σημαντική η παρατήρηση(20) που γίνεται, επί του κειμένου της εγκυκλίου, ότι ελλοχεύει κίνδυνος ανασφάλειας δικαίου αλλά και άνισης μεταχείρισης των πολιτών έναντι του νόμου, λόγω της διάκρισης μεταξύ ακραίας ή προκλητικής φοροδιαφυγής και μη, ιδίως ενόψει της ανυπαρξίας νομοθετικού ορισμού κριτηρίων για το σημείο από το οποίο ξεκινά «το ακραίο και το προκλητικό» της φοροδιαφυγής.

Πάντως, αν και είναι εμφανής και βεβαίως αναγνωρίζεται, λαμβάνοντας υπόψη όλο το κείμενο της εγκυκλίου, η προσπάθεια που γίνεται προκειμένου να περιοριστούν οι ιδιαιτέρως προβληματικές ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011 και οι συνέπειες τους, οι οποίες θα εκτεθούν εν συνεχεία, θα πρέπει οι αποφάσεις των δικαστηρίων να κινούνται και να στηρίζουν την θεμελιώδη αρχή περί ενός «κράτους δικαίου»,

19. Βλ. Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011, ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1108

20. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1320

η οποία δεν θα πρέπει να παραμερίζεται ενόψει της ανάγκης, για την ποινική καταστολή του φαινομένου της φοροδιαφυγής. Εξάλλου, τόσο το φαινόμενο της φοροδιαφυγής όσο και το κάθε ανακύπτον κοινωνικό πρόβλημα δεν δύναται να αντιμετωπιστεί αποσπασματικά, ούτε από το ποινικό δίκαιο ούτε από κάποιον άλλον κλάδο δικαίου.⁽²¹⁾

Τέλος, είναι σημαντικό για την καλύτερη κατανόηση του πνεύματος του Ν. 3943/2011 να γίνει μνεία της αιτιολογικής έκθεσης του εν λόγω νόμου, αναφορικά με το ζήτημα του χαρακτήρα των εγκλημάτων ως διαρκών ή μη. Η εισηγητική λοιπόν έκθεση του Ν. 3943/2011 προσδίδει, κατά τρόπο ρητό, διαρκή χαρακτήρα σε όλες τις εγκληματικές συμπεριφορές του Ν. 2523/1997, πλην του εγκλήματος που τυποποιείται στο άρθρο 19 παρ. 1 και 5 (*Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία καθώς και για τη μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ.*).

Συγκεκριμένα η αιτιολογική έκθεση αναφέρει: *«Επί του άρθρου 3. Με το άρθρο 3 επαναρυθμίζεται το προβλεπόμενο από το άρθρο 25 του ν. 1882/1990 ποινικό αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τις επιχειρήσεις και τους οργανισμούς του ευρύτερου δημόσιου τομέα, καθώς και τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 17, 18 και 19 του ν. 2523/1997 αδικήματα της φοροδιαφυγής για παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος, της φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών και της φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ., αντίστοιχα.*

21. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», Ποιν.Δικ 12/2011, σελ. 1320

Ειδικότερα: 1. Θεσπίζονται ως διαρκή και επομένως, ως συνεχή αυτόφωρα, τα αδικήματα: α) της μη καταβολής βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, με χρόνο τέλεσης του αδικήματος 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 πράξη στην περίπτωση αυτή μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται στο Δημόσιο εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό. β) της φοροδιαφυγής με την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και γ) της φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών, με χρόνο τέλεσης αυτών το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής». (22)

5. Το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας, που θέτει η διάταξη 21 παρ. 10 εδ. α', για το χρόνο τέλεσης των εγκλημάτων του Ν. 2523/1997, στο πλαίσιο του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος

5.1 Σύνομη παρουσίαση της «αρχής της νομιμότητας»

Ως γνωστόν, στο άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος κατοχυρώνεται η θεμελιώδης αρχή που διέπει το Ποινικό Δίκαιο, η «Αρχή της νομιμότητας» («nullum crimen, nulla poena, sine lege»). Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή έγκλημα δεν υπάρχει και ποινή δεν επιβάλλεται χωρίς νόμο, ο οποίος να ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης και να ορίζει ειδικά τα στοιχεία της.

Βεβαίως από την εν λόγω αρχή απορρέουν μερικότερες αρχές, οι οποίες μορφοποιούν τις απαγορεύσεις που πηγάζουν από τη βασική αρχή.

22. Βλ. www.geekparliament.gr, ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ Ν. 3943/2011, στο σχέδιο νόμου «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», σελ. 3-4

Οι αρχές αυτές, οι οποίες ορίζουν πότε ουσιαστικά η ποινική τιμωρία είναι ανεπίτρεπτη είναι εξής: πρώτον «Καμία ποινή χωρίς νόμο» («nulla poena...sine lege»), δεύτερον «Καμία ποινή χωρίς γραπτό νόμο» («nulla poena...sine lege scripta»), τρίτον «Καμία ποινή χωρίς προηγούμενο νόμο» («nulla poena...sine praevia lege»), τέταρτον «Καμία ποινή χωρίς αυστηρό νόμο» («nulla poena...sine lege stricta»), πέμπτον «Καμία ποινή χωρίς ορισμένο νόμο» («nulla poena...sine lege certa»).

Είναι λοιπόν εμφανές ότι η αρχή αυτή, με τις μερικότερες αρχές που την απαρτίζουν, συνεπάγεται περιορισμούς και απαγορεύσεις οι οποίες αναφέρονται αφενός στο επίπεδο της νομοθετικής πρόβλεψης μιας συμπεριφοράς, αφετέρου στο επίπεδο όπου εκδικάζεται η εν λόγω συμπεριφορά. Εν ολίγοις οι απαγορεύσεις αυτές και οι περιορισμοί απευθύνονται και δεσμεύουν, ακολούθως, τον ποινικό νομοθέτη και δικαστή.

Είναι πάντως σημαντικό ν' αναφερθεί, καθώς θα μας απασχολήσει στο πλαίσιο σχολιασμού της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α', ότι κοινή αφετηρία όλων αυτών των απαγορεύσεων που πηγάζουν από την αρχή της νομιμότητας, είναι να έχει τελεστεί, να υφίσταται δηλαδή αξιόποινη πράξη.⁽²³⁾

5.2 Το ζήτημα της αντισυνταγματικότητας της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' ως προς την «αρχή της νομιμότητας»(άρθρο 7 παρ. 1 Συντ.)

Αναφέρθηκε ήδη παραπάνω, ότι στο άρθρο 17 ΠΚ προσδιορίζεται ο χρόνος τέλεσης των εγκλημάτων, ο οποίος διαφοροποιείται από τον τόπο τέλεσης του εγκλήματος. Η διαφορά τους έγκειται στα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον εκάστοτε προσδιορισμό.

23. Βλ. *Αλέξανδρου Π. Κωστάρα*, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.112 επ.

Στο πλαίσιο λοιπόν του άρθρου 17 ΠΚ και με δεδομένο ότι ο Ποινικός Κώδικας έχει υιοθετήσει τη θεωρία της συμπεριφοράς, το κριτήριο που λαμβάνεται υπόψη είναι ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενέργησε ή όφειλε να ενεργήσει, ενώ ο χρόνος επέλευσης του αποτελέσματος είναι αδιάφορος, εκτός αν κάποια διάταξη ορίζει κάτι διαφορετικό(θεωρία του αποτελέσματος)⁽²⁴⁾. Σημειωτέον, η φράση «εκτός αν ορίζεται άλλως», προστέθηκε στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 17 ΠΚ με το άρθρο 20 παρ. 5 β του Ν. 2331/1995.

Αντίθετα, για τον προσδιορισμό του τόπου τέλεσης του αδικήματος, κατ' άρθρο 16 ΠΚ, λαμβάνεται υπόψη τόσο ο τόπος που ενέργησε ο υπαίτιος ή όφειλε να ενεργήσει, όσο και ο τόπος επέλευσης του αποτελέσματος ή σε περίπτωση απόπειρας, ο τόπος που θα επερχόταν το αποτέλεσμα, σύμφωνα με την πρόθεση του υπαιτίου.

Με βάση λοιπόν την προβληματική που εκτέθηκε παραπάνω, αναφορικά με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α', η οποία, σε συνδυασμό και με τον επιμετρικό κανόνα που προστέθηκε και αφορά μόνο τα αδικήματα του άρθρου 17 και 18 του Ν. 2523/1997, δημιουργεί «πλασματικά διαρκή εγκλήματα» χωρίς πραγματικά να υφίστανται, με εξαίρεση την τελευταία περίπτωση του άρθρου 18 παρ. 1, γεννάται το εξής ερώτημα. Κατά πόσο ο νομοθέτης δύναται να αποδίδει πλασματικό διαρκή χαρακτήρα σε ένα αδίκημα.

Στο ερώτημα αυτό θα μπορούσε μία πρώτη αντίδραση να είναι γιατί να μην έχει αυτή τη δυνατότητα ο νομοθέτης, με δεδομένο εξάλλου ότι και στο άρθρο 17 ΠΚ ο νομοθέτης δεν λαμβάνει υπόψη του το χρόνο επέλευσης του αποτελέσματος, παρόλο που αυτό το στοιχείο ανταποκρίνεται στην εμπειρική πραγματικότητα.

24. Βλ. Γεώργιος Δημήτριάδης, «Η φοροδιαφυγή ως «διαρκές έγκλημα», ΠειρΝομ 4/2011, σελ. 343

Στο πλαίσιο λοιπόν των εν λόγω προβληματισμών μπορούν να ειπωθούν τα εξής. Αρχικά, πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι δεν θα πρέπει να συσχετίζεται το γεγονός, ότι στο άρθρο 17 ΠΚ ο νομοθέτης δεν λαμβάνει υπόψη του το χρόνο επέλευσης του αποτελέσματος, με το ζήτημα της δυνατότητας απόδοσης, εκ μέρους του νομοθέτη, χαρακτήρα «πλασματικού διαρκούς εγκλήματος» στα αδικήματα του Ν. 2523/1997, καθώς πρόκειται για τελείως διαφορετικές περιπτώσεις.

Αυτό συμβαίνει διότι, στην περίπτωση του άρθρου 17 ΠΚ, ο νομοθέτης δεν λαμβάνει υπόψη του ένα στοιχείο που αντικειμενικά υπάρχει, δηλαδή το χρόνο επέλευσης του αποτελέσματος, περιοριζόμενος σε ένα άλλο στοιχείο που εξίσου αντικειμενικά υπάρχει, δηλαδή στο χρόνο ενέργειας ή παράλειψης του δράστη.

Δεν ισχύουν όμως τα ίδια στην περίπτωση του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α', με την οποία δημιουργούνται «πλασματικά εγκλήματα διαρκείας». Εκτέθηκε ήδη, στο πλαίσιο των θεωρητικών απόψεων ότι, πλην της τελευταίας περίπτωσης του άρθρου 18 παρ. 1, όλα τα υπόλοιπα φορολογικά εγκλήματα και ως εκ τούτου και το υπό εξέταση αδίκημα του άρθρου 17, είναι ξεκάθαρα εγκλήματα στιγμιαία. Συνεπώς, το άρθρο 21 παρ. 10 εδ. α' προσδίδει διαρκή χαρακτήρα σε στιγμιαία εγκλήματα, δηλαδή «κατασκευάζει» χρόνο τέλεσης, που αντικειμενικά δεν υπάρχει. Η εν λόγω λοιπόν «πλασματική» κατασκευή χρόνου τέλεσης οδηγεί στην «πλασματική» κατασκευή εγκλήματος.

Με βάση λοιπόν τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω για την θεμελιώδη αρχή του Ποινικού Δικαίου, την αρχή της νομιμότητας, καθίσταται αντιληπτό ότι «η πλασματική κατασκευή χρόνου τέλεσης μιας πράξης σημαίνει ουσιαστικά πλασματική κατασκευή εγκλήματος, γιατί το άρθρο 7 παρ. 1 Συντ. δεν θα είχε καμία αξία, αν ο νομοθέτης μπορούσε και μετά την πραγματική τέλεση μιας πράξης να κατασκευάζει χρόνο τέλεσης αυτής, αφού έτσι θα μπορούσε να θεμελιώνει αξιόποινο και μετά την ολοκλήρωσή της επεκτείνοντας απλά πλασματικά το χρόνο τέλεσης και εκδίδοντας ποινικό κανόνα ενόσω ακόμη υποτίθεται ότι αυτή διαρκεί. Τούτου βέβαια απαγορεύεται.

Γι αυτό και η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' Ν. 2523/1997 αντιβαίνει ευθέως στο άρθρο 7 παρ. 1 Συντ». (25)

Σημειωτέον, όπως θα αναλυθεί παρακάτω, η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' δεν αντιβαίνει μόνο στο άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ., αλλά υποστηρίζεται ότι παραβιάζει τόσο το άρθρο 2 παρ. 1 του Συντ. όσο και το άρθρο 6 παρ. 1 του Συντ.

25. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1312 **Βλ. Γ. Δημήτρινας**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 299. Τη ίδια άποψη διατυπώνει και ο Δημήτρινας με μοναδική απόκλιση των χαρακτηρισμό των εγκλημάτων από τον ίδιο ως ημι-διαρκών. Συγκεκριμένα αναφέρει «Στο βαθμό που θεμελιώνει ημι-διαρκές έγκλημα είναι ευθέως αντίθετο στα άρθρα 7 παρ. 1 και 2 παρ. 1 Σ, επειδή αφενός θεμελιώνει αντικειμενική ποινική ευθύνη του δράστη(· δεν υπάρχει ούτε πράξη ούτε υποκειμενική επικάλυψή της, παρά μόνο πλασματική έναρξη και λήξη του ημι-διαρκούς εγκλήματος) αφετέρου παραβιάζει την αρχή *nullum crimen nulla poena sine lege certa*(·στο μέτρο που θεωρεί την παράνομη κατάσταση που δημιουργείται ως πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης) και εκ τρίτου μετατρέπει τον δράστη σε μέσο προς επίτευξη σκοπού (· καταπολέμηση της φοροδιαφυγής)».

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ : ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΑΠΟΔΟΣΗΣ ΠΛΑΣΜΑΤΙΚΟΥ ΔΙΑΡΚΟΥΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ
ΣΤΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997**

1. Εισαγωγικό σχόλιο

Προτού γίνει ανάλυση των συνεπειών της απόδοσης πλασματικού διαρκούς χαρακτήρα στο πλαίσιο του εγκλήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, πρέπει να επισημανθεί, καθώς ισχύει για όλα τα εγκλήματα, ότι το ζήτημα του προσδιορισμού του χρόνου τέλεσης ενός εγκλήματος, κρίνεται ως ένα ιδιαίτερος σοβαρό θέμα, καθώς επηρεάζει ζητήματα που σχετίζονται τόσο με το ουσιαστικό όσο και με το δικονομικό ποινικό δίκαιο. Μερικοί από τους πιο σημαντικούς τομείς, οι οποίοι επηρεάζονται άμεσα από τον χρόνο τέλεσης του εγκλήματος, είναι η συμμετοχή, η αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου νόμου, η εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας και η παραγραφή.

2. Το παράδοξο της μη σύνδεσης του θεσμού της παραγραφής με τον χρόνο τέλεσης στα φορολογικά εγκλήματα και ειδικότερα στο έγκλημα του άρθρου 17

Η σχέση, ή ορθότερα η ανυπαρξία οποιασδήποτε σχέσεως σύνδεσης μεταξύ του θεσμού της παραγραφής και του χρόνου τέλεσης στα φορολογικά εγκλήματα, αποτελεί ένα ζήτημα που χαρακτηρίζεται ως παράδοξο, καθώς καταστρατηγεί γενικούς κανόνες του ποινικού δόγματος. Ειδικότερα, στην περίπτωση των φορολογικών αδικημάτων και κατά συνέπεια και του αδικήματος του άρθρου 17, ενώ θα ανέμενε κανείς ο έστω και «πλασματικός διαρκής» χαρακτήρας που τους αποδίδεται να επηρεάσει το θεσμό της παραγραφής⁽¹⁾, σύμφωνα με τους γενικούς κανόνες του ποινικού δικαίου, αυτό δεν ισχύει στις εν λόγω περιπτώσεις.

Αυτό αποδεικνύεται, εστιάζοντας μάλιστα στο έγκλημα του άρθρου 17, από το άρθρο 21 παρ. 10 του Ν. 2523/1997 το οποίο ορίζει ότι, για το αδίκημα του άρθρου 17, χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής είναι: α) η τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε, β) η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής

1. Βλ. Γεώργιος Δημήτρηνας, «Η φοροδιαφυγή ως «διαρκές έγκλημα», ΠειρΝομ 4/2011, σελ. 346, Βλ. Γεώργιος Δημήτρηνας, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 403

λόγω παρόδου της προθεσμίας προσφυγής, γ) η ημερομηνία άσκησης της ποινικής δίωξης.

Εν συνεχεία εξίσου παράδοξο είναι ότι, ενώ η παραγραφή του νόμου καθεαυτή δεν εξαρτάται από την, έστω και «πλασματική», διάρκεια που αποδίδεται και στο υπό κρίση έγκλημα, ο νομοθέτης εξάρτησε το χρόνο ολοκλήρωσης και του συγκεκριμένου εγκλήματος, αυθαίρετα, στο μέτρο που δεν υπάρχει αντιστοιχία του ποινικού φαινομένου με ότι πραγματικά συμβαίνει στον εμπειρικό κόσμο, από την παραγραφή, που όπως ήδη εκτέθηκε, αν και θα ανέμενε κανείς το αντίθετο, δεν επηρεάζεται καθόλου από τη διάρκεια τόσο του εν λόγω εγκλήματος όσο και των λοιπών εγκλημάτων που τυποποιούνται στο Ν. 2523/1997.⁽²⁾

Συνεπώς, οι επιδράσεις της απόδοσης «πλασματικού διαρκούς» χαρακτήρα, στο πλαίσιο του αδικήματος του άρθρου 17 (αλλά και των λοιπών φορολογικών αδικημάτων), αφορούν όλους τους προαναφερθέντες τομείς πλην του θεσμού της παραγραφής.

3. Η Προβληματική στο πεδίο της συμμετοχής, της αυτόφωρης διαδικασίας και ο κίνδυνος εφαρμογής δυσμενέστερου νόμου, ως συνέπεια της απόδοσης πλασματικού διαρκούς χαρακτήρα στο έγκλημα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997

Αναφέρθηκε ήδη ότι η απόδοση πλασματικού διαρκούς χαρακτήρα και στην περίπτωση του αδικήματος του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997, συντελέστηκε με τις νομοθετικές παρεμβάσεις που πραγματοποιήθηκαν με το Ν. 3943/2011.

2. **Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ* 12/2011, σελ. 1311, **Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου**, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», *ΠοινΔικ* 2/2012, σελ. 150

Αυτό αποδεικνύεται λαμβάνοντας υπόψη, αφενός τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 παρ. 10 εδ. α' του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με το οποίο «το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής», αφετέρου την προσθήκη ενός επιμετρικού κανόνα, σύμφωνα με τον οποίο «Στο τέλος της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο ως εξής: Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης».

Οι εν λόγω νομοθετικές παρεμβάσεις δημιουργούν πλασματικά διαρκή εγκλήματα επηρεάζοντας τους θεσμούς της συμμετοχής, της αυτόφωρης διαδικασίας ενώ ελλοχεύει ο κίνδυνος αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου νόμου αν και απαγορεύεται, καθώς το έγκλημα δεν είναι πραγματικά διαρκές αλλά στιγμιαίο.

3.1 Το ζήτημα της συμμετοχής

Αναφορικά με το ζήτημα της συμμετοχής ανακύπτει σοβαρός προβληματισμός εξαιτίας του συσχετισμού και της εξάρτησης του χρόνου τέλεσης από τμήμα του χρόνου παραγραφής. Γνωστή συνέπεια της απόδοσης διαρκούς χαρακτήρα σε ένα έγκλημα, είναι η θεμελίωση αξιόποινης συμμετοχής σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή, κατά την οποία παρατείνεται η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, πράγμα το οποίο αποκλείεται μετά την τυπική ολοκλήρωση ενός στιγμιαίου. Αν λοιπόν ο χρόνος τέλεσης, εν προκειμένω του αδικήματος του άρθρου 17, διαρκεί μέχρι τη συμπλήρωση του 1/3 της παραγραφής, αυτό οδηγεί στην αποδοχή της θεμελίωσης αξιόποινης συμμετοχής σε όλο αυτό το χρονικό διάστημα.⁽³⁾

3. Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος Ι», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 157, Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 295

Προκειμένου να γίνει αντιληπτή η σοβαρότητα του θέματος αρκεί να αναφερθεί ότι με τον εν λόγω προσδιοριζόμενο χρόνο τέλεσης, δίνεται η δυνατότητα θεμελίωσης αξιόποινης συμμετοχής ακόμα και για εκείνον που μετά την παρέλευση της προθεσμίας υποβολής φορολογικής δήλωσης από το δράστη, με την οποία απέκρυψε καθαρά εισοδήματα, τον στήριξε ψυχικά σε σχέση με την παράλειψη αποκάλυψης της απόκρυψης.⁽⁴⁾

3.2 Ο κίνδυνος αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου(άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ. και άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ)

3.2.1 Η υποχρεωτική αναδρομική ισχύς του ευμενέστερου ποινικού νόμου για τον κατηγορούμενο(άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ)

Αρχικά, στο πλαίσιο της αρχής n.c.n.p.s. lege preavia, ως ειδικότερη έκφανση της αρχής «nullum crimen, nulla poena, sine lege», όταν ένας νόμος θεμελιώνει ή επαυξάνει τον αξιόποινο χαρακτήρα μιας πράξης ουδέποτε μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ. Στο πλαίσιο σύγχρονων θεωρητικών απόψεων, η παραπάνω αρχή ισχύει και για τους δικονομικούς ποινικούς νόμους που δυσχεραίνουν τη θέση του κατηγορουμένου, αν και η κρατούσα άποψη μέχρι και σήμερα, δεν δέχεται την υπαγωγή των δικονομικών ποινικών νόμων στην εμβέλεια του άρθρου 7 του Συντ. γενικά *[Το εν λόγω ζήτημα θα εκτεθεί αναλυτικά σε επόμενο κεφάλαιο]*.

Βεβαίως, ο παραπάνω περιορισμός δεν ισχύει όταν θεσπίζεται νόμος ο οποίος είτε μετριάξει είτε καταργεί τον αξιόποινο χαρακτήρα μιας πράξης. Ένας τέτοιος νόμος όχι μόνο απλά μπορεί αλλά και πρέπει να έχει αναδρομική δύναμη, συμφώνως προς το περιεχόμενο του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ. Ωστόσο, είναι σημαντικό ν' αναφερθεί στο σημείο αυτό, ότι η νομολογία δέχεται ότι η ρύθμιση του άρθρου 2 ΠΚ δεν έχει συνταγματική κατοχύρωση και συνεπώς δύναται, με την θέσπιση μεταβατικών διατάξεων, να αποκλειστεί η εφαρμογή της.

4. Βλ. *Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι*, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιόποινου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ* 12/2011, σελ. 1311

Σε μία τέτοιου τύπου ενέργεια προέβη στην περίπτωση του άρθρου 26 παρ. 10 του Ν. 2076/1992, με την οποία απαγόρευσε την αναδρομική ισχύ των ευμενέστερων διατάξεων της νομοθεσίας για την παράνομη εξαγωγή συναλλάγματος.⁽⁵⁾

-
5. **Βλ. ΑΠ 325/1996**, «Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι έγκλημα δεν υπάρχει ούτε ποινή επιβάλλεται χωρίς νόμο που να ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης και να ορίζει τα στοιχεία αυτής και ότι ποτέ δεν επιβάλλεται ποινή βαρύτερη από εκείνη που προβλεπόταν κατά την τέλεση της πράξης, καθιερώνεται η αρχή της νομιμότητας και προστατεύεται έναντι της νομοθετικής εξουσίας η ελευθερία των πολιτών. Εξάλλου κατά το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ, αν από την τέλεση της πράξης έως της αμετάκλητη εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις. Ηπιότερος νόμος θεωρείται κυρίως εκείνος ο οποίος καθιστά ανέλεγκτη την πράξη ή αντικαθιστά την ποινική κύρωση με διοικητικές κυρώσεις. Όμως ούτε από την πιο πάνω διάταξη του Συντάγματος ούτε από καμιά άλλη διάταξη κωλύεται ο κοινός νομοθέτης να ορίσει ότι ο νέος επικριότερος νόμος θα εφαρμόζεται μόνο σε μεταγενέστερες αυτού πράξεις, οπότε δεν ισχύει το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΚ. Νόμος με τέτοιο περιεχόμενο δεν είναι αντισυνταγματικός, διότι η αναδρομικότητα του νόμου δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα. Τέλος κατά το άρθρο 26 παρ. 10 του ν. 2076/1992 "ανάληψη και άσκηση δραστηριότητας πιστωτικών ιδρυμάτων και άλλες συναφείς διατάξεις" που ισχύει κατά το άρθρο 36 παρ. 1 του ίδιου νόμου από 1.8.1992 (ΦΕΚ 130 Α/1.8.1992) οι διατάξεις που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης της νομοθεσίας περί συναλλάγματος καταργούνται αλλά οι μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού εκκρεμείς ποινικές υποθέσεις που αφορούν σε παραβάσεις της νομοθεσίας αυτής εκδικάζονται σύμφωνα με την προϊσχύουσα νομοθεσία. Βάσει τούτων και ενόψει του γεγονότος ότι η υπόθεση του αναφερόμενου, που αφορά σε παράβαση συναλλαγματικών κανόνων, τιμωρούμενη σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 2 παρ. 1 του Ν. 710/1945, ήταν εκκρεμής κατά το χρόνο που τέθηκε σε ισχύ η πιο πάνω διάταξη του άρθρου 26 παρ. 10 του ν. 2076/1992, δεν έχει εφαρμογή, κατά ρητή πρόβλεψη, η ευμενέστερη για αυτόν διάταξη του ίδιου άρθρου που καθιστά ανέγκλητη την πράξη, υπό τον όρο όμως να μην υπάρχει για αυτήν εκκρεμής δίκη έως 31.7.1992, και ο αντίθετος πέμπτος λόγος αναίρεσης από το άρθρο 510 παρ. 1 εδ. Ε' ΚΠΔ πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος». **ΑΠ 1780/1994**, «Προς τούτο πρέπει να σημειωθεί ότι με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος με την οποία ορίζεται ότι έγκλημα δεν υπάρχει ούτε ποινή επιβάλλεται χωρίς νόμο που να ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης και να ορίζει τα στοιχεία αυτής και ποτέ δεν επιβάλλεται ποινή βαρύτερη από εκείνη που προβλεπόταν κατά την τέλεση της πράξης, καθιερώνεται η αρχή της νομιμότητας και προστατεύεται έναντι της νομοθετικής εξουσίας η ελευθερία των πολιτών. Ακόμη, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ, αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις. Ηπιότερος νόμος θεωρείται κυρίως εκείνος, ο οποίος καθιστά ανέγκλητη την πράξη ή αντικαθιστά την ποινική κύρωση με διοικητικές κυρώσεις. Όμως ούτε από την πιο πάνω διάταξη του Συντάγματος, ούτε από καμιά άλλη διάταξη κωλύεται ο κοινός νομοθέτης να ορίσει ότι ο νέος επικριότερος νόμος θα εφαρμόζεται μόνο σε μεταγενέστερες αυτού πράξεις, οπότε δεν ισχύει το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ: Νόμος με τέτοιο περιεχόμενο δεν είναι αντισυνταγματικός, διότι η αναδρομικότητα του νόμου δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα. Τέλος κατά το άρθρο 26 παρ. 10 του ν. 2076/1992, που ισχύει κατά το άρθρο 36 παρ. 1 του ίδιου νόμου από 1.8.1992 (ΦΕΚ 130Α/1.8.1992), οι πιο πάνω διατάξεις που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις σε περίπτωση παράβασης της νομοθεσίας περί συναλλάγματος καταργούνται και οι παραβάτες υποβάλλονται σε άλλες οικονομικές κυρώσεις, αλλά οι μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού εκκρεμείς ποινικές περιπτώσεις που αφορούν παραβάσεις της περί συναλλάγματος νομοθεσίας εκδικάζονται σύμφωνα με την προϊσχύουσα νομοθεσία. Βάσει τούτων οι παραβάσεις της νομοθεσίας για παράνομη εξαγωγή συναλλάγματος, η οποία ίσχυε πριν το νόμο 2076/1992, υπόκεινται στις ποινικές κυρώσεις του προϊσχύσαντος δικαίου και ο νεότερος νόμος, καίτοι ηπιότερος του προηγούμενου, δεν έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, κατά την οποία η αποδιδόμενη στον αναφερόμενο πράξη έλαβε χώρα την 18.8.1987».

Βέβαια, η άποψη αυτή της νομολογίας δεν φαίνεται να είναι ορθή, «διότι η βούληση του συνταγματικού νομοθέτη καλύπτει το ζήτημα της αναδρομικότητας των ποινικών νόμων και προς τις δύο κατευθύνσεις: ρητά μιν θέτει φραγμό στην αναδρομική δύναμη του αυστηρότερου ποινικού νόμου, σιωπηρά δε και εξ αντιδιαστολής επιτάσσει την αναδρομική ισχύ του ευμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου. Στη θεωρία πάντως η συνταγματική δέσμευση του κοινού νομοθέτη στο ζήτημα της αναδρομικής δύναμης του ηπιότερου νόμου υποστηρίζεται και με άλλα επιχειρήματα, όπως π.χ αυτό της απαγόρευσης του υπερμέτρου ή της προσβολής της αρχής της ισότητας».⁽⁶⁾

3.2.1.1. Η έννοια του ευμενέστερου νόμου κατ' άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ

Αρχικά πρέπει να επισημανθεί ότι το ζήτημα της επιλογής του ευμενέστερου νόμου για τον κατηγορούμενο δεν επιλύεται ερευνώντας τι λέει ο εκάστοτε νόμος γενικά και αφηρημένα. Αντίθετα, εξετάζεται η λύση η οποία προκύπτει σε περίπτωση εφαρμογής του νόμου στην συγκεκριμένη περίπτωση (in concreto δηλαδή και όχι in abstracto). Αυτό συμβαίνει καθώς, ένας νόμος στην αφηρημένη του πρόβλεψη μπορεί να εμφανίζεται αυστηρότερος σε σύγκριση με έναν άλλο, ωστόσο στην συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να κριθεί ευμενέστερος και εν τέλει να επικρατήσει έναντι οποιουδήποτε άλλου.

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση και στο πλαίσιο μίας ενδεικτικής κατηγοριοποίησης ευμενέστερος θεωρείται κατ' αρχάς ο νόμος εκείνος ο οποίος καταργεί μία ποινική διάταξη, δηλαδή αποποινοποιεί μία πράξη, χωρίς όμως να θέτει στη θέση της άλλη διάταξη σε ισχύ. Επίσης, ο νόμος ο οποίος καταλύει κάποιο συστατικό της έννοιας του εγκλήματος στοιχείο, με άλλα λόγια καθιερώνει ή διευρύνει κάποιον συντρέχοντα στην εν λόγω περίπτωση λόγο άρσης του αδίκου ή του καταλογισμού ή του αξιοποίνου ή προσθέτει κάποιον εξωτερικό όρο του αξιοποίνου.

6. Βλ. *Αλέξανδρου Π. Κωστάρα*, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 148

Ευμενέστερος εξίσου θεωρείται ο νόμος, ο οποίος περιορίζει τον αξιόποιο χαρακτήρα της πράξης, είτε ορίζοντας ηπιότερο είδος ή μικρότερο ύψος ποινής. Στην περίπτωση που δύο ή περισσότεροι νόμοι έχουν τα ίδια μέγιστα όρια ποινής, η κρίση περί του ευμενέστερου θα στηριχθεί στον νόμο που έχει το χαμηλότερο ελάχιστο όριο.

Ζήτημα ωστόσο ανακύπτει, στην κρίση περί του ευμενέστερου νόμου, στην περίπτωση που ένας νόμος εν μέρει είναι ηπιότερος και εν μέρει αυστηρότερος σε σχέση με κάποιον άλλο. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που ένας νόμος είναι ευμενέστερος ως προς το μέγιστο όριό του έναντι κάποιου άλλου, αλλά δυσμενέστερος έναντι αυτού ως προς το ελάχιστο όριό του.

Επί του ζητήματος αυτού η θεωρία και η νομολογία κινούνται σε διαφορετικές κατευθύνσεις. Η μεν θεωρία υποστηρίζει τη σύζευξη των ευμενέστερων τμημάτων των δύο νόμων, η νομολογία⁽⁷⁾ ωστόσο την απορρίπτει (τουλάχιστον ως προς την εν λόγω περίπτωση, καθώς στην συνέχεια θα αναλυθεί μία νέα τάση της νομολογίας επί παρεμφερούς, πιο σύνθετου βέβαια, ζητήματος), υποστηρίζοντας ότι πρέπει μεταξύ των δύο αυτών νόμων να επιλέγεται εκείνος, ο οποίος στην συγκεκριμένη περίπτωση κρίνεται ως ευμενέστερος για τον κατηγορούμενο, δηλαδή αυτός που στην συγκεκριμένη περίπτωση δίνει την ευνοϊκότερη λύση.

Από τις δύο απόψεις ορθότερη φαίνεται η άποψη που ακολουθεί η νομολογία, καθώς στο πλαίσιο της άποψης της θεωρίας, συντελείται *«μία ανεπίτρεπτη*

7. **Βλ. ΑΠ 820/1988**, «Επειδή εκ της διατυπώσεως του άρθρου 2 του ΠΚ κατά το οποίο "εάν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις", εκ της οποίας προκύπτει η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ηπιότερου εκ των περισσοτέρων μέχρι της αμετακλήτου εκδικάσεως ισχυσάντων νόμων, προκύπτει αφ' ενός ότι ως ηπιότερος θα κριθεί εκείνος που στη συγκεκριμένη περίπτωση (in concreto) είναι ευμενέστερος για τον κατηγορούμενο, εφαρμοζόμενος στο σύνολό του, σύνολό του, και αφ' ετέρου ότι δεν είναι επιτρεπτός ο συνδυασμός αμφοτέρων των ισχυσάντων μέχρι της εκδικάσεως και επιλογή των εις έκαστον ηπιωτέρων διατάξεων, διότι τότε κατασκευάζεται νέος νόμος που δεν υπάρχει». **Βλ. ομοίως ΑΠ 940/1988 σε Αλέξανδρο Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 152

συρραφή των δύο νόμων, από τους οποίους κατασκευάζεται για τις ανάγκες εφαρμογής του άρθρου 2 ΠΚ ένας ανύπαρκτος στην ουσία τρίτος νόμος».⁽⁸⁾

Τέλος, ευμενέστερος θεωρείται και ο νόμος ο οποίος προβλέπει πρώτον ευνοϊκότερους τρόπους έκτισης της ποινής, ηπιότερη μεταχείριση της απόπειρας και της συμμετοχής, δεύτερον, ο νόμος ο οποίος εισάγει ή διευρύνει τις ελαφρυντικές ή περιορίζει τις επιβαρυντικές περιστάσεις, τρίτον, ο νόμος που δεν επιβάλλει παρεπόμενη ποινή και τέλος ο νόμος ο οποίος αντιμετωπίζει ευνοϊκότερα τη συρροή εγκλημάτων ή αυστηρότερα τις προϋποθέσεις της υποτροπής.

3.2.2 Η απόφαση 67/2012 του ΣυμβλημΚαλαμ – Ένα σπάνιο νομικό ζήτημα

Η υπ' αριθμ. 67/2012 απόφαση του ΣυμβλημΚαλαμ παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον, καθώς επιχειρεί να δώσει λύση σε ένα σπάνιο νομικό φαινόμενο, το οποίο συνίσταται στο ζήτημα της κρίσεως του ευμενέστερου νόμου, όταν μεταξύ δύο νόμων, ο ένας είναι εν μέρει ευμενέστερος και εν μέρει δυσμενέστερος έναντι κάποιου άλλου. Το εν λόγω ζήτημα αναφέρθηκε βέβαια παραπάνω, διευκρινίζοντας μάλιστα ότι οι απόψεις της θεωρίας και της νομολογίας δίστανται, αφορούσε όμως την περίπτωση που ένας νόμος είναι ευμενέστερος ως προς το μέγιστο όριο ποινής που απειλεί σε σχέση με κάποιον άλλο και δυσμενέστερος ως προς το ελάχιστο όριό του.

Στην υπό κρίση περίπτωση το ζήτημα που ανέκυψε και το οποίο επισημάνθηκε από τον ανακριτή εξ αρχής ήταν το εξής. Κατ' αρχήν η ποινική δίωξη που ασκήθηκε αφορούσε τα αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 1-2 και συγκεκριμένα την «υποβολή ανακριβούς δήλωσης εισοδήματος», σε βαθμό κακουργήματος. Το πρόβλημα ωστόσο που προέκυψε ήταν ότι η «υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος», στην κακουργηματική του μορφή, τυποποιήθηκε, ως έγκλημα για πρώτη φορά με το Ν. 2523/1997, δηλαδή μετά την τέλεση, όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά, της αξιόποινης πράξης από τους κατηγορούμενους.

8. Βλ. *Αλέξανδρου Π. Κωστάρα*, «Εννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 152

Υπό την ισχύ του Ν. 1591/1986, ήταν αξιόποινη, ως πλημμέλημα βέβαια, η ανακριβής δήλωση για φόρους, τέλη, ή εισφορές, που κατά τις κείμενες διατάξεις το υποκείμενο της φορολογίας ήταν υποχρεωμένο να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο, για τον φόρο προστιθέμενης αξίας ή για τον φόρο κύκλου εργασιών ή για την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας, όχι δε γενικώς η ανακριβής δήλωση εισοδήματος.

Στην υπό κρίση περίπτωση αρχικά δια πράξεως(8.5.1991) και στη συνέχεια δια παραλείψεως(9.5.1991 έως 31.12.1991), υποβλήθηκε ανακριβής δήλωση εισοδήματος. Στο πλαίσιο όμως του τότε ισχύοντα Ν. 1591/1986, η παραπάνω συμπεριφορά των κατηγορουμένων ήταν ανέγκλητη. Ως εκ τούτου, ο Ανακριτής κατέληγε στο συμπέρασμα «*ότι όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ, δεν υπάρχει αξιόποινη πράξη, κατά την έννοια του άρθρου 31 παρ. 1 παρ. α' Ν. 1591/1986, ούτε δύναται να εφαρμοστεί ο μεταγενέστερος αυτού Ν. 2523/1997, επειδή είναι δυσμενέστερος*».

Η γενομένη δεκτή εισαγγελική πρόταση όμως, που εκδόθηκε και εισήχθη στο Συμβούλιο, μετά την παραπομπή της δικογραφίας από τον Ανακριτή στον αρμόδιο Εισαγγελέα, ακολούθησε ένα τελείως διαφορετικό σκεπτικό, αποφαινομένη διαφορετικά.

Αρχικά, η εισαγγελική πρόταση κάνοντας μνεία της προαναφερθείσας θέσεως του Ανακριτή, αναφέρει ότι το μοναδικό δεδομένο που υπάρχει, από νομολογιακής σκοπιάς, το οποίο να αντικρούει τη θέση του ανωτέρω δικαστικού λειτουργού είναι η υπ' αριθμ. 1464/2010⁽⁹⁾ Απόφαση του ΣΤ' Τμήματος του Αρείου Πάγου το οποίο με την εν λόγω απόφαση υιοθέτησε την άποψη ότι «*η πράξη της υποβολής ανακριβούς δηλώσεως εισοδήματος για πράξη που τελέστηκε πριν την ισχύ*

9. **Βλ. ΑΠ 1464/2010**, «*Συνεπώς οι ανωτέρω διατάξεις του Ν. 2523/1997 τυγχάνουν εφαρμοστέες, ως ευνοϊκότερες, κατά την γενική διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ και στις πράξεις που τελέστηκαν πριν την 1-1-1998, η δε εφαρμογή τους αυτή δεν κωλύεται από την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 38 παρ. 4 του νόμου αυτού, ούτε από το άρθρο 12 ΠΚ*».

του Ν. 2523/1997, δεν ήταν ανέγκλητη και ότι η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' Ν. 1591/1986 τυποποιούσε, ως έγκλημα και την προκείμενη ποινική υπόθεση, καθόσον και ότι στην περίπτωση του προηγούμενου αυτού νόμου η πράξη της φοροδιαφυγής που τελείται με τον άνω τρόπο έχει την αυτή υποκειμενική και αντικειμενική υπόσταση και τιμωρείται επίσης με φυλάκιση τουλάχιστον έξι (6) μηνών, αν ο φόρος που απέφυγε ο δράστης υπερβαίνει ορισμένο ποσό».

Η εν λόγω άποψη που υιοθετήθηκε από το ΣΤ' Τμήμα του Αρείου Πάγου, κατά την Εισαγγελέα της υπό εξέτασης υπόθεσης, κρίθηκε ως ορθότερη.

Στο πλαίσιο λοιπόν των ανωτέρω επισημάνσεων και με γνώμονα ότι, συμφώνως προς το άρθρο 24 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, οι εκκρεμείς κατά τον χρόνο ενάρξεως ισχύος του ποινικής υποθέσεις (και ως εκκρεμείς ρητά ορίζεται ότι νοούνται και εκείνες για τις οποίες δεν είχε ασκηθεί μέχρι τότε ποινική δίωξη) εκδικάζονται με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις εκτός αν εισάγεται ευμενέστερη ρύθμιση με τις διατάξεις του Ν. 2523/1997, η εισαγγελική πρόταση κατέληγε στα κάτωθι συμπεράσματα.

Αναφορικά με το χρόνο τέλεσης του εγκλήματος στην υπό κρίση περίπτωση μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής. Αρχικά η παραγραφή του εν λόγω εγκλήματος, το οποίο προβλέπεται σε όλους τους νόμους που ίσχυσαν από το 1986 μέχρι και τον τελευταίο νόμο του 1997, του οποίου οι διατάξεις, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 4 του Ν. 2523/1997, εφαρμόζονται επί των πράξεων που τελέστηκαν μετά την 1.1.1998, αναστέλλεται μέχρι να υποβληθεί η μηνυτήρια αναφορά από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Στο πλαίσιο των διατάξεων που ίσχυαν πριν το Ν. 2523/1997 τούτο συνέβαινε, εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, ενώ κατά τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 Ν. 2523/1997, 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 άσκησής της. Ως εκ τούτου και στην υπό κρίση περίπτωση η παραγραφή αρχίζει από τα ανωτέρω χρονικά σημεία και όχι από την τέλεση του αδικήματος, ενώ οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 είναι εφαρμοστέες, ως

ευνοϊκότερες και στις πράξεις που τελέστηκαν πριν την 1.1.1998, συμφώνως προς τη γενική διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ.

Με βάση λοιπόν αυτές τις επισημάνσεις, το υπό κρίση διωκόμενο έγκλημα οριοθετείται χρονικά ως προς τον χρόνο τέλεσής του από την τελεσιδικία της από 25.2.1997 σχετικής προσφυγής και δεν υπάγεται, αναφορικά με τον προσδιορισμό του χρόνου τέλεσης, στο άρθρο 3 παρ. 2 ιγ και ιδ' του Ν. 3943/2011, καθώς θα προσέκρουε ευθέως στο άρθρο 24 παρ. 5 του ίδιου του Ν. 2523/1997. Αυτό ισχύει καθώς η παραπάνω διάταξη του Ν. 3943/2011, είναι σαφώς δυσμενέστερη, με δεδομένο τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω για τη δημιουργία «πλασματικών διαρκών εγκλημάτων».

Ως προς τον χαρακτήρα του υπό κρίση αδικήματος, ζήτημα που παρουσιάζει και το μεγαλύτερο ενδιαφέρον δόθηκε η εξής λύση, στο πλαίσιο της εισαγγελικής πρότασης. *«Ως προς τον χαρακτήρα του ως άνω διωκόμενου εγκλήματος και πάλι κρίσιμο στοιχείο αποτελεί η δικανική προσέγγιση του θέματος με βάση την προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 5 του ίδιου του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τα προεκτεθέντα, ως προς τον χρόνο έναρξης της παραγραφής του, που επιβάλλουν τη διατήρηση του πλημμεληματικού χαρακτήρα του, αφού κατά τον πραγματικό χρόνο τελέσεώς του, ήτοι το 1991 και προ της ισχύος του Ν. 2523/1997 η πράξη ήταν πάντοτε πλημμεληματικής υποστάσεως, η οποία και κατ' άρθρο 31 παρ. 1 α' Ν. 1591/1986, (ως η περ. α' αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 1828/1989) σε συνδυασμό με την παρ. 2 εδ. β' του Ν. 1884/1990, τιμωρούνταν με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι(6) μηνών. Επομένως η εκ των υστέρων αναγωγή του αδικήματος αυτού σε κακούργημα με βάση το σκεπτικό ότι η διάταξη του άρθρου 3 παρ. 2 ιγ' και ιδ' του Ν. 3943/2011 «θεσπίζει την τέλεση διαρκούς εγκλήματος» προσκρούει ευθέως στη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 5 του ίδιου του Ν. 2523/1997, την οποία ο νομοθέτης διατήρησε σε ισχύ, παρά την παραπάνω νομοθετική μεταβολή και θα συνιστούσε εφαρμογή δυσμενέστερης ποινικής μεταχείρισης για τους ανωτέρω κατηγορούμενους.*

Μετά ταύτα το Συμβούλιο Σας, επιλαμβανόμενο κυριαρχικά κατ' άρθρο 371 παρ. 3 ΚΠΔ θα πρέπει, επαναξιολογώντας το αποδεικτικό υλικό να προσδώσει στα

προκύψαντα πραγματικά περιστατικά τον ορθό νομικό χαρακτηρισμό και να μεταβάλλει επιτρεπτά το χαρακτήρα του αποδιδόμενου στους κατηγορούμενους εγκλήματος «της κακουργηματικής παράβασης του άρθρου 17 παρ. 1-2 περ. β' του Ν.2523/1997, ήτοι της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος από κοινού, από την οποία ο φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα, που δεν έχει δηλωθεί υπερβαίνει τις (150.000) ευρώ, τελεσθείσας κατά συναυτουργία» σε πλημμέλημα κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του ιδίου άρθρου 17 παρ. 1-2 περ. α' Ν. 2523/1997 (λαμβάνομένου υπόψη ότι η ισχύουσα κατά τον πραγματικό χρόνο τελέσεως του αυτού ως άνω εγκλήματος διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 α' Ν. 1591/1986 (ως η περ. α' αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 1828/1989) έχει ήδη καταργηθεί με το άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' Ν. 2523/1997 κα δεν είναι δυνατόν να αναβιώσει στην αρχική της μορφή). Είναι δε άλλο το ζήτημα ότι κατά την επιβολή της ποινής από το Δικαστήριο θα επιβληθεί, κατ' άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ η επιεικέστερη ποινή της φυλάκισης των έξι (6) μηνών, που προβλέπει, ως ποινική κύρωση το άρθρο 31 παρ. 2 εδ. β' Ν. 1591/1986, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 41 παρ. 4 Ν. 1884/1990 σε σχέση με την επιβολή ποινής φυλάκισης τουλάχιστον ενός(1) έτους, που επισύρει το άρθρο 17 παρ. 1-2 περ. α' Ν. 2523/1997 για το αυτό αδίκημα της «υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος»». (10)

Είναι εμφανές ότι η εν λόγω περίπτωση συνιστά πράγματι ένα σπάνιο νομικό ζήτημα. Μάλιστα, όπως αναφέρεται και στην ίδια την εισαγγελική πρόταση, η τάση της νομολογίας επί του ζητήματος, εάν μεταξύ περισσότερων ποινικών διατάξεων, που διεκδικούν εφαρμογή για την κρίση μίας «εκκρεμούς» υπόθεσης χωρίς κάποια από αυτές να μπορεί να χαρακτηριστεί στο σύνολό της ως ευμενέστερη έναντι των υπολοίπων, ο εφαρμοστής του δικαίου οφείλει να επιλέξει και να εφαρμόσει μία και μόνο τελικά ποινική διάταξη, ως αδιαίρετο σύνολο ή έχει τη δυνατότητα να

10. Βλ. ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 128 επ., Βλ. Λάμπρος Καράμπελας, «Η μεταβολή & αναθεώρηση της ποινικής κατηγορίας», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2005, σελ. 3 επ.

προχωρήσει σε μία σύνθεση των ευμενέστερων πτυχών των σχετικών διατάξεων, η τάση της ελληνικής νομολογίας τουλάχιστον όσον αφορά το εξεταζόμενο παράδειγμα προκρίνει τη δεύτερη εκδοχή. Η τάση αυτή της νομολογίας αποδεικνύεται με σειρά αποφάσεων που προκρίνουν την δεύτερη αυτή εκδοχή, έστω και αν αφορούν το αδίκημα του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997. Έτσι ήδη έχει αποδειχτεί σε νομολογιακό επίπεδο, «ότι προκειμένου να κριθεί το αν πραγματώνεται η αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του εγκλήματος της «αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων» με συμπεριφορά, που τελέστηκε πριν την έναρξη ισχύος του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 2523/1997, δηλαδή πριν την 1.1.1998 (εκκρεμής υπόθεση), εφαρμοστέα είναι η διάταξη του προϊσχύσαντος άρθρου 31 παρ. 1 στοιχ. η' του Ν. 1591/1986, καθώς ο Ν. 2523/1997 εισάγει σχετικά δυσμενέστερη ρύθμιση (λιγότερες προϋποθέσεις για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης).⁽¹¹⁾

11. **Βλ. ΑΠ 1231/2000**, «Κατά το άρθρο 31 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 του ν. 1591/1986, όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο την κατασκευή πλαστών φορολογικών στοιχείων ή γνωρίζει ότι τα στοιχεία είναι πλαστά ή εικονικά και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην έκδοσή τους ή αποδέχεται τα πλαστά ή τα εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης τιμωρείται με ποινή φυλακίσεως τουλάχιστον έξι (6) μηνών, κατά τη νεότερη δε διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του ν. 2523/1997, όποιος εκδίδει πλαστά ή 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. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι από την ισχύ του ν. 2523/1997, ήτοι από 1.1.1998, κατά το άρθρο 38 παρ. 5 του ίδιου νόμου, αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει, εκτός άλλων περιπτώσεων, και όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος νοθεύει ή εν γνώσει αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή του φόρου, ενώ κατά την προηγούμενη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. η' του ν. 1591/1986, αναγκαίο στοιχείο του αδικήματος αυτού ήταν και ο σκοπός του υπαιτίου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, με συνέπεια η διάταξη αυτή να είναι ευμενέστερη κατά τούτο, αφού περιέχει πρόσθετο στοιχείο για τη θεμελίωση του αδικήματος που δεν έχει ο νεότερος νόμος. Στην προκειμένη περίπτωση, το Τριμελές Πλημμελειοδικείο Κοζάνης, με την προσβαλλόμενη απόφασή του, ενώ δέχθηκε ότι συντρέχουν τα αναγκαία στοιχεία του αδικήματος της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. η' του ν. 1591/1986, με βάση την οποία είχε ασκηθεί κατά του αναιρεσείοντος η ποινική δίωξη, δεν παρέθεσε τη διάταξη αυτή, αλλά μόνο τη νεότερη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του ν. 2523/1997 την οποία έκρινε εσφαλμένα ως ευμενέστερη επειδή προβλέπει μικρότερη ποινή». **ΑΠ 822/2001**, «Με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του ν. 2523/1997, που αφορά αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 ν. 2523/97, για τα αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι επιεικέστερη από την προηγούμενη ως προς την αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου μόνο ως προς την

Προκειμένου όμως να επιβληθεί στην ίδια πλημμεληματική συμπεριφορά ποινική κύρωση εφαρμοστέα είναι η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' και εδ. β' περ. α' Ν. 2523/1997, καθώς εισάγει ευμενέστερη ρύθμιση(χαμηλότερο κατώτερο όριο ποινής φυλάκισης, μη απειλή χρηματικής ποινής)(12)».

Συνέχεια υποσημείωσης 11 και 12

απειλούμενη ποινή, ενώ η προηγούμενη διάταξη είναι επιεικέστερη από αυτή γιατί απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ίδιου αδικήματος την γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι στοιχείο που δεν έχει ο νεότερος νόμος. Εξάλλου κατά το άρθρο 20 παρ. 1 περ. α' του ν. 2523/1997, το οποίο δεν διαφοροποιείται από το άρθρο 31 παρ. 2 του ν. 1591/1986, στα νομικά πρόσωπα ως αυτοурγοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται 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 θούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Τέλος η έλλειψη της απαιτούμενης από τα άρθρα 93 παρ. 3 του Συντάγματος και 139 του Κ.Ποιν.Δικ. αιτιολογία των δικαστικών αποφάσεων, η οποία ιδρύει τον από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Δ' του ίδιου Κώδικα λόγο αναίρεσης, υπάρχει, προκειμένου για καταδικαστική απόφαση, όταν δεν εκτίθενται σ' αυτή με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις και λογικά κενά τα πραγματικά περιστατικά, που προέκυψαν από την ακροαματική διαδικασία, τα οποία συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση της αξιόποινης πράξης για την οποία κηρύχθηκε ένοχος ο κατηγορούμενος, οι αποδείξεις από τις οποίες προέκυψαν τα περιστατικά αυτά και οι σκέψεις με βάση τις οποίες έγινε η υπαγωγή αυτών στην ουσιαστική ποινική διάταξη που εφαρμόστηκε». «Τέλος ως προς την ποινή εσφαλμένα το Δικαστήριο εφάρμοσε τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 2 ν. 1591/86 και όχι, όπως όφειλε, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 του Π.Κ., την ευμενέστερη για τον αναιρεσείοντα διάταξη του άρθρου 19 του ν. 2523/97». **ΑΠ 746/2001**, (Δεν είναι αναλυτικά δημοσιευμένη στην ΝΟΜΟΣ) «Στοιχειοθέτηση του εγκλήματος με την κατασκευή πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων. Η νεότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. 1 του ν. 2523/1997 είναι αυστηρότερη αυτής του άρθρου 31 του ν. 1591/1986». **ΑΠ 1990/2002**, «Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, για τα αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι επιεικέστερη από την προηγούμενη μόνο ως προς την απειλούμενη ποινή, ενώ η προηγούμενη διάταξη είναι επιεικέστερη από αυτή γιατί απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ίδιου αδικήματος και τον σκοπό του υπαίτιου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι στοιχείο που δεν απαιτεί ο νεότερος νόμος. Επομένως, για το ως άνω αδίκημα της φοροδιαφυγής, που τελέστηκε υπό την ισχύ του Ν. 1591/1986, εφαρμόζονται αφ' ενός οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ' και η' αυτού (ως προς τα στοιχεία που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική του υπόσταση) και αφ' ετέρου, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 Π.Κ., η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 2523/1997 ως προς την απειλούμενη γι' αυτό ποινή». **ΑΠ 557/2004**, «Με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδ. α' του Ν. 2523/1997, το αδίκημα της φοροδιαφυγής που διαπράττεται με την έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθώς και με την αποδοχή ή νόθευση τέτοιων στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών, ανεξάρτητα αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, για τα αδικήματα που διαπράττονται από 1η Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι επιεικέστερη από την προηγούμενη μόνον ως προς την απειλούμενη ποινή, ενώ η προηγούμενη διάταξη είναι επιεικέστερη απ' αυτήν γιατί απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ίδιου αδικήματος και το σκοπό του υπαίτιου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι στοιχείο που δεν απαιτεί ο νεότερος νόμος.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά στην εν λόγω απόφαση προκύπτει, εν ολίγοις, το εξής αποτέλεσμα, ως προς το διωκόμενο, στην υπό κρίση περίπτωση έγκλημα και την ποινική του κύρωση, υπό την εκδοχή της σύνθεσης των ευνοϊκότερων τμημάτων των Ν. 1591/1986 και Ν. 2523/1997. Στην υπό κρίση λοιπόν υπόθεση, κρίθηκε συμφώνως προς τη γενομένη δεκτή εισαγγελική πρόταση ότι, στοιχειοθετείται το έγκλημα της παράβασης του άρθρου 17 παρ. 1-2 περ. α' Ν.2523/1997, ήτοι της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος από κοινού με συμπεριφορά, που τελέστηκε πριν την έναρξη ισχύος του ανωτέρου άρθρου, δηλαδή πριν την 1.1.1998(«εκκρεμής υπόθεση»), για το οποίο εφαρμοστέα είναι η διάταξη του προϊσχύσαντος άρθρου 31 παρ. 1α' Ν. 1591/1986 (όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 1828/1989) σε συνδυασμό με την ποινική κύρωση του άρθρου 31 παρ. 2 εδ. β' του Ν. 1591/1986(όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 41 παρ. 4 του Ν. 1884/1990).

Συνέχεια υποσημείωσης 12

*Επομένως για το ως άνω αδίκημα της φοροδιαφυγής, που τελέστηκε υπό την ισχύ του Ν.1591/1986, εφαρμόζονται αφ' ενός οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. ζ' και η' αυτού (ως προς τα στοιχεία που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική υπόστασή του) και αφ' ετέρου, κατά το άρθρο 2 παρ.1 του ΠΚ, η διάταξη του άρθρου 19 παρ.1 εδ.α' του Ν. 2523/1997, ως προς την απειλούμενη γι' αυτό ποινή». **ΑΠ 1252/2004**, «Με τη νεότερη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδάφ. Α' του Ν. 2325/1997, που αφορά αδικήματα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών μηνών, όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου. Η νεότερη αυτή διάταξη, η οποία ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 5 του Ν. 2325/1997, για τα αδικήματα που διαπράττονται από 1 Ιανουαρίου 1998 και μετά, είναι επιεικέστερη από την προηγούμενη ως προς την αποδοχή εικονικού φορολογικού στοιχείου μόνο ως προς την απειλούμενη ποινή, ενώ η προηγούμενη διάταξη είναι επιεικέστερη από αυτή, γιατί απαιτεί ως πρόσθετο αναγκαίο στοιχείο για τη θεμελίωση του ιδίου αδικήματος την γνώση από τον υπαίτιο ότι το φορολογικό στοιχείο είναι εικονικό και τον σκοπό τούτου για την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, ήτοι στοιχεία που δεν έχει ο νεότερος νόμος. Επομένως για το ως άνω αδίκημα της φοροδιαφυγής που τελέστηκε υπό την ισχύ του νόμου 1591/1986 εφαρμόζονται αφ' ενός οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ' και η' αυτού (ως προς τα στοιχεία που συγκροτούν την αντικειμενική και υποκειμενική του υπόσταση και αφ' ετέρου, κατά το άρθρο 2 του Π.Κ., η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 εδάφ. Α' του Ν. 2325/1997 ως προς την απειλούμενη γι' αυτό ποινή».*

Τέλος, επισημαίνεται όσον αφορά το δικαστήριο που πλέον θα είναι καθ' ύλη αρμόδιο το εξής. Αναφορικά με το διωκόμενο έγκλημα καθ' ύλη αρμόδιο δικαστήριο θα εξακολουθήσει να είναι Τριμελές Πλημμελειοδικείο και όχι το μονομελές, παρά το γεγονός ότι το πλαίσιο της επαπειλούμενης ποινής μειώθηκε, ήτοι από έξι μήνες έως πέντε έτη. Αυτό συμβαίνει, σύμφωνα με την εν λόγω εισαγγελική πρόταση, καθώς οι διατάξεις των άρθρων 112 παρ. 1 ΚΠΔ και 21 παρ. 5 του Ν. 2523/1997(όπως αντικαταστάθηκε με το με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 3943/2011), εκ των οποίων απορρέει η εν λόγω αρμοδιότητα είναι δικονομικές και ως τέτοιες έχουν αναδρομική ισχύ. ⁽¹³⁾

13. Βλ. ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 129

3.2.3 Σχόλια επί της απόφασης 67/2012 του ΣυμβλημΚαλαμ.

Στο πλαίσιο σχολιασμού της εν λόγω απόφασης, δύο είναι τα κυρίαρχα ζητήματα που απασχόλησαν το Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Καλαμάτας. Το πρώτο ζήτημα είναι αν η τελεσθείσα, το έτος 1991, πράξη της φοροδιαφυγής, με τη μορφή της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή πριν από την έναρξη ισχύος του Ν. 2523/1997(: 1.1.1998), είναι αξιόποινη. Το δεύτερο ζήτημα συνίστατο στον τρόπο υπολογισμού της προθεσμίας παραγραφής.

Η εισαγγελική πρόταση, η οποία έγινε και δεκτή, έδωσε λύση στα προαναφερθέντα ζητήματα προβαίνοντας σε μία σύνθεση των ευμενέστερων τμημάτων των νόμων 1591/1986 και 2523/1997, λύση η οποία, όπως εκτέθηκε και παραπάνω, δεν γινόταν δεκτή, τουλάχιστον μέχρι προσφάτως, σε νομολογιακό επίπεδο, καθώς συντελούταν «μία ανεπίτρεπτη συρραφή των δύο νόμων, από τους οποίους κατασκευάζεται για τις ανάγκες εφαρμογής του άρθρου 2 ΠΚ ένας ανύπαρκτος στην ουσία τρίτος νόμος».⁽¹⁴⁾

Η κριτική που ασκήθηκε επί της εν λόγω απόφασης φαίνεται να συντάσσεται με την άποψη που είχε διατυπώσει εξαρχής ο Ανακριτής που χειρίστηκε την εν λόγω υπόθεση, σύμφωνα με την οποία «όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του ΠΚ, δεν υπάρχει αξιόποινη πράξη, κατά την έννοια του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' του Ν.1591/1986, ούτε δύναται να εφαρμοστεί ο μεταγενέστερος αυτού Ν. 2523/1997, επειδή είναι δυσμενέστερος».⁽¹⁵⁾

Επί του πρώτου λοιπόν ζητήματος, αναφέρεται στο πλαίσιο σχολιασμού της απόφασης, ότι η υπό κρίση πράξη της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, που τελέστηκε με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης εισοδήματος, πριν από το Ν. 2523/1997 δεν συνιστούσε αξιόποινη πράξη, επομένως η τυχόν αναδρομική εφαρμογή της θα ήταν αντίθετη στο άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ.

14. Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.152

15. Βλ. ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 122

Η δικαιολογητική βάση της άποψης αυτής βρίσκεται στο ίδιο το κείμενο του προϊσχύσαντος Ν. 1591/1986 και συγκεκριμένα στο άρθρο 31 παρ. 1 α' στο οποίο τυποποιούνται το αδίκημα της φοροδιαφυγής. Έτσι λοιπόν σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο 1. Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: «α) Όποιος δεν υποβάλλει δηλώσεις ή υποβάλλει ανακριβείς δηλώσεις για φόρους, τέλη ή εισφορές που σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει στο Δημόσιο ή για το φόρο προστιθέμενης αξίας ή για το φόρο κύκλου εργασιών ή την ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας της υποπερίπτωσης β' της περίπτωσης Ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961 (ΦΕΚ Α' 81), εφ' όσον το συνολικό ποσό των παραπάνω φόρων, τελών και εισφορών που είχε υποχρέωση να δηλώσει και να αποδώσει στο Δημόσιο, από συναλλαγές ή άλλες πράξεις που πραγματοποιήθηκαν σε διάστημα ενός ημερολογιακού εξαμήνου υπερβαίνει το ποσό των εξακοσίων χιλιάδων (600.000) δραχμών ή το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών για διάστημα ενός ημερολογιακού έτους. β) Όποιος δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, εφόσον για το ποσό του εισοδήματος που δε δηλώθηκε, οφείλεται κύριος φόρος πάνω από τριακόσιες χιλιάδες (300.000) δραχμές. γ'.....».

Υπό το πρίσμα της εν λόγω άποψη υποστηρίζεται ότι στο προϊσχύσαν άρθρο του Ν. 1591/1986, τυποποιούνται ένας τρόπος τέλεσης της φοροδιαφυγής, σε σύγκριση με το σωρευτικά μικτό έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα που τυποποιείται σήμερα στο άρθρο 17 του Ν. 2523/1997. Συγκεκριμένα, όσο ίσχυε ο Ν. 1591/1986, αξιόποινη ήταν μόνο «η μη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος» και όχι «η υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος», η οποία τυποποιήθηκε για πρώτη φορά ως αξιόποινη συμπεριφορά με το Ν. 2523/1997. Ειδικότερα από τη σαφή διατύπωση του νόμου, η πρώτη περίπτωση αφορούσε αφενός τους παρακρατούμενους φόρους (φόροι, τέλη, και εισφορές που υποχρεούται να παρακρατεί και να αποδίδει), αφετέρου τους επιρριπτόμενους (φόρος προστιθέμενης αξίας, φόρος κύκλου εργασιών, ειδική εισφορά ειδών πολυτελείας), ενώ η περίπτωση β' αφορά στο φόρο εισοδήματος. Ως εκ τούτου κατά την εδώ υποστηριζόμενη άποψη, η πράξη της «ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος», η οποία στην συγκεκριμένη περίπτωση, τελέστηκε πριν την ισχύ του

N. 2523/1997, δεν θα έπρεπε να κριθεί ως αξιόποινη, διαφορετικά αν κριθεί στο πλαίσιο του Ν. 2523/1997, παραβιάζεται το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ.

Αναφορικά με το ζήτημα του υπολογισμού του χρόνου παραγραφής, αρχικά υποστηρίζεται, υπό την εδώ εκτιθέμενη άποψη, ότι εφόσον η υπό κρίση πράξη την περίοδο που τελέστηκε ήταν ανέγκλητη, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι ζήτημα, επί του θεσμού της παραγραφής, δεν υφίσταται. Η μόνη περίπτωση που θα έπρεπε να υφίσταται, προκειμένου να μας απασχολήσει το ζήτημα της παραγραφής, είναι να μπορούσε να υπαχθεί η επίμαχη συμπεριφορά στην περίπτωση της «μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος». Από τη σύγκριση βέβαια των διατάξεων περί παραγραφής αφενός του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν. 1591/1986 αφετέρου του άρθρου 21 παρ. 10 του Ν. 2523/1997, προκύπτει ότι, οι διατάξεις που ίσχυαν για την παραγραφή της φοροδιαφυγής στο εισόδημα που τελέστηκε με τη μορφή της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήταν σαφέστατα επιεικέστερες για τον κατηγορούμενο, από εκείνες που ίσχυσαν μετά το Ν. 2523/1997 για το ίδιο αδίκημα.

Αυτό αποδεικνύεται αν αναλογιστούμε τις υπό σύγκριση διατάξεις. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 32 παρ. 1 του Ν. 1591/1986, *«Η ποινική δίωξη για τα αδικήματα του άρθρου 31 του παρόντος ασκείται μετά από μηνυτήρια αναφορά που υποβάλλεται υποχρεωτικώς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ) στην Εισαγγελική Αρχή εντός μηνός από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, αναστελλομένης, μέχρι λήξεως της προθεσμίας αυτής της παραγραφής του αδικήματος. Επί οριστικοποίησης επελθούσης προ της δημοσίευσής της παρούσας, η ως άνω προθεσμία άρχεται από της δημοσίευσής αυτής»*. Εν ολίγοις η παραγραφή αναστέλλεται μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Ενώ σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 του Ν. 2523/1997, στην αντίστοιχη περίπτωση, η παραγραφή αφετηριάζεται στην οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, πριν από την οποία δεν δύναται να ασκηθεί ποινική δίωξη.

Ως εκ τούτου, στο πλαίσιο της εν λόγω άποψης, «η παλαιότερη πρόβλεψη επαναλάμβανε κατά γράμμα τον κανόνα του άρθρου 113 παρ. 1 ΠΚ, σύμφωνα με τον οποίο η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται για όσο χρόνο σύμφωνα με διάταξη νόμου(άρθρο 32 του Ν. 1591/1986) δεν μπορούσε να αρχίσει η ποινική δίωξη. Ωστόσο, στο βαθμό που δεν υπήρχε άλλη αντίθετη ειδικότερη διάταξη, εφαρμογή θα έβρισκε παράλληλα και η πρόβλεψη του άρθρου 113 παρ. 3 ΠΚ σύμφωνα με την οποία «η κατά τις προηγούμενες παραγράφους αναστολή δεν μπορεί να διαρκέσει περισσότερο από τρία χρόνια για τα πλημμελήματα. Κατά τούτο οι διατάξεις που ίσχυαν για την παραγραφή της φοροδιαφυγής στο εισόδημα που τελέστηκε με τη μορφή της μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ήταν σαφέστατα επιεικέστερες (αναστολή (χρονικά περιορισμένη) της παραγραφής μέχρι την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής), από εκείνες που ίσχυαν μετά το Ν.2523/1997 για την ίδια πράξη (αφετηρία της παραγραφής στην οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής)».⁽¹⁶⁾

16. Βλ. κριτική και σχόλια Γ. Δημήτριάνα επί της απόφασης 67/2012 του ΣυμβλημΚαλαμ σε, ΠοινΔικ 2/2013 σελ. 130 επ.

3.2.4 Ο κίνδυνος αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου στο πλαίσιο του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997

Επανερχόμενοι στο ζήτημα του κινδύνου της αναδρομικής εφαρμογής του δυσμενέστερου νόμου στο πλαίσιο του αδικήματος άρθρου 17 του Ν. 2523/1997 και κατ' επέκταση στο πλαίσιο όλων των φορολογικών αδικημάτων, μπορούν να διατυπωθούν οι εξής παρατηρήσεις.

Η πλασματική επέκταση του χρόνου τέλεσης τόσο του αδικήματος του άρθρου 17 όσο και συνολικά όλων των φορολογικών αδικημάτων, καθιστώντας αυτά διαρκή, οδεύει στην απαγορευμένη εφαρμογή δυσμενέστερου για τον κατηγορούμενο νόμου, εφόσον τα εγκλήματα αυτά είναι στην πραγματικότητα στιγμιαία. Η εν λόγω άποψη αποδεικνύεται ως εξής: Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ *«Αν από την τέλεση της πράξης έως την αμετάκλητη εκδίκασή της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι, εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις»*. Στα πλαίσια των εγκλημάτων διαρκείας και σύμφωνα με την κρατούσα άποψη, για την εφαρμογή του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ λαμβάνεται υπόψη ο τελευταίος νόμος που ίσχυσε κατά τη διάρκεια τέλεσης της πράξης, και αυτός είναι που συγκρίνεται με όσους τυχόν εκδόθηκαν μετά την ολοκλήρωση του εγκλήματος και μέχρι την αμετάκλητη εκδίκαση για να εντοπιστεί ο ευμενέστερος νόμος, ο οποίος και θα πρέπει να εφαρμοστεί.⁽¹⁷⁾

Συμπερασματικά, με δεδομένο ότι στα διαρκή εγκλήματα για τη σύγκριση και την εφαρμογή του ευμενέστερου εν τέλει νόμου, λαμβάνεται υπόψη ο τελευταίος νόμος που ίσχυε κατά την τέλεση της πράξης,

17. Βλ. **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ 12/2011*, σελ. 1311-1312, **Βλ. Μιχαήλ Μαργαρίτης**, «Ποινικός κώδικας, ερμηνεία-εφαρμογή», σελ. 10

ο οποίος και θα συγκριθεί με τους νόμους που τυχόν εκδόθηκαν μετά την ολοκλήρωση του εγκλήματος και μέχρι την αμετάκλητη εκδίκαση, ελλοχεύει ο κίνδυνος, ενώ δεν πρόκειται πράγματι για διαρκή εγκλήματα, να εφαρμοστεί για το δράση ένας δυσμενέστερος νόμος, που εκδόθηκε κατά τον πλασματικό χρόνο τέλεσής του.⁽¹⁸⁾

4. Η Προβληματική στο πεδίο της αυτόφωρης διαδικασίας

4.1 Η αυτόφωρη διαδικασία και η σημασία της διάκρισης των εγκλημάτων σε διαρκή και στιγμιαία

Προτού γίνει ανάλυση της σχέσεως του διαρκούς εγκλήματος και της αυτόφωρης διαδικασίας είναι σημαντικό να γίνει υπενθύμιση της διάκρισης των εγκλημάτων σε διαρκή και στιγμιαία. Ως στιγμιαίο λοιπόν, χαρακτηρίζεται το έγκλημα «η αντικειμενική υπόσταση του οποίου ολοκληρώνεται σε μια μεμονωμένη χρονική στιγμή, που δεν μπορεί να παραταθεί αυτοβούλως από το δράστη. Εξάλλου στην αντικειμενική τους υπόσταση τα εγκλήματα αυτά περιλαμβάνουν μόνο την παραγωγή της συγκεκριμένης παράνομης κατάστασης, που προσβάλλει το έννομο αγαθό, όχι όμως και τη διατήρηση αυτής της κατάστασης, η οποία από την άποψη αυτή δεν επηρεάζει την πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος»⁽¹⁹⁾, ενώ διαρκή είναι τα εγκλήματα, «στα οποία η πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης δεν έχει χρονική μοναδικότητα, γι αυτό και μπορεί να παραταθεί αυτοβούλως από το δράστη.

18. Βλ. **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1311-1312, **Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 149, **Βλ. Α.Μαργαρίτης**, «Επιεικέστερος νόμος ισχύων μετά τη δημοσίευση της προσβαλλόμενης απόφασης και αναιρετικός έλεγχος» (Μέρος Β'), ΠοινΔικ 8-9/2013, ιδίως σελ 757

19. Βλ. **Αλέξανδρου Π. Κωστάρα**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 293-296, **Βλ. Ν. Ανδρουλάκης**, «Ποινικό Δίκαιο –Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα 1985, σελ. 181 επ.

Η αντικειμενική υπόσταση των εγκλημάτων αυτών δεν περιλαμβάνει μόνο την παραγωγή, αλλά και τη διατήρηση της παράνομης κατάστασης, που προσβάλλει το έννομο αγαθό».⁽²⁰⁾

Η διάκριση αυτή πέραν των υπολοίπων τομέων επί των οποίων ασκεί επίδραση, έχει μεγάλη σημασία στον προσδιορισμό του εγκλήματος ως αυτοφώρου, που συνιστά και την κυρίαρχη επιδίωξη του νομοθέτη. Σε αυτό το πλαίσιο, το διαρκές έγκλημα καθ' όλο το διάστημα που διατηρείται από το δράστη η παράνομη κατάσταση που προσβάλλει το έννομο αγαθό, βρίσκεται «εν τω πράτεσθαι», πράγμα το οποίο παίζει καθοριστικό ρόλο, καθώς η τελευταία αυτή χρονική στιγμή της διατήρησης της παράνομης κατάστασης, αποτελεί και την αφετηρία υπολογισμού του μέγιστου χρόνου, μετά το πέρας του οποίου (ολόκληρη η επόμενη μέρα από την τέλεση της πράξης, βλ. αρ. 242 παρ. 2 ΚΠΔ) δεν υφίσταται αυτόφωρο έγκλημα.⁽²¹⁾

Ο νομοθέτης λοιπόν αποβλέποντας στην «εκμετάλλευση» αυτών των «ωφελειών» που παρέχει ένα διαρκές έγκλημα, επιδίωξε τη μετατροπή των φορολογικών εγκλημάτων σε διαρκή, όπως εκτέθηκε παραπάνω, πρώτον, μέσω της τροποποίησης των νομοτυπικών μορφών των εγκλημάτων, διαφοροποιώντας την περιγραφή της αξιόποινης συμπεριφοράς ή με την εισαγωγή νέων τρόπων τέλεσης, με χρήση λέξεων που υποδηλώνουν διάρκεια, όπως π.χ «αποκρύπτει καθαρά εισοδήματα» αφορώντας το αδίκημα του άρθρου 17, ή «διακρατεί φόρους, αφορώντας το αδίκημα του άρθρου 18. Δεύτερον, μέσω του επιμετρικού κανόνα που αναφέρθηκε («Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της απόκρυψης», αφορώντας το αδίκημα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997, ή («Κατά την επιμέτρηση της ποινής λαμβάνεται υπόψη και η διάρκεια της μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης ή διακράτησης τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών», αφορώντας το αδίκημα του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997).

20. *Βλ. ο.π υποσημείωση 11*

21. *Βλ. Αργύρης Καρράς, «Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. Σάκκουλα, Τρίτη έκδοση, Αθήνα- Κομοτηνή 2007, σελ. 686 επ. Βλ. Αλέξανδρου Π. Κωστήρα, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 296*

Τρίτον, μέσω της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' που ανάγει τα φορολογικά αδικήματα ρητά σε διαρκή: «Στην παράγραφο 10 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο πρώτο ως εξής: «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 τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής».

Ωστόσο, οι απόψεις περί του διαρκούς χαρακτήρα διαφοροποιούνται, καθώς πέραν των θεωρητικών απόψεων, ότι κανένα από τα φορολογικά αδικήματα δεν είναι πραγματικά διαρκή, εκτός της τελευταίας περίπτωσης του άρθρου 18, και η εγκύκλιος του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου αναγνωρίζει ως διαρκή και συνεπώς αυτόφωρα (ενόσω διαρκεί η τέλεσή τους), αφ' ενός την τελευταία περίπτωση της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 2523/199, αφετέρου το έγκλημα της μη καταβολής χρεών προς το δημόσιο (άρθρο 25 παρ. 1 του Ν. 1882/1990), το οποίο «διαρκεί ενόσω ο οφειλέτης παραλείπει να καταβάλλει τις βεβαιωμένες προς το δημόσιο ταμείο ληξιπρόθεσμες οφειλές του».⁽²²⁾

Τέλος, στο πλαίσιο της εισηγητικής έκθεσης του Ν. 3943/2011, προσδίδεται διαρκής χαρακτήρας σε όλα τα φορολογικά αδικήματα, πλην του αδικήματος του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 (Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία καθώς και για τη μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ).⁽²³⁾

22. Βλ. *Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011*, ΠoinΔικ 10/2011, σελ. 1108

23. Βλ. *www.geekparliament.gr*, ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ Ν. 3943/2011, στο σχέδιο νόμου «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», σελ. 3-4, «Ειδικότερα: 1. Θεσπίζονται ως διαρκή και επομένως, ως συνεχή αυτόφωρα, τα αδικήματα: α) της μη καταβολής βεβαιωμένων και ληξιπρόθεσμων χρεών προς το Δημόσιο, με χρόνο τέλεσης του αδικήματος 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 πράξη στην περίπτωση αυτή μπορεί να κριθεί ατιμώρητη, εάν το ποσό που οφείλεται στο Δημόσιο εξοφληθεί μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης σε οποιονδήποτε βαθμό. β) της φοροδιαφυγής με την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριθούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και γ) της φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών, με χρόνο τέλεσης αυτών το χρονικό διάστημα από την ημέρα κατά την οποία για πρώτη φορά όφειλε να ενεργήσει ο υπαίτιος μέχρι τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής».

4.2 Σύνοψη αναφορά στα «οφέλη» της αυτόφωρης διαδικασίας

Αναφέρθηκε ήδη, ότι κυρίαρχη επιδίωξη του νομοθέτη, ένεκα της οποίας κατασκεύασε πλασματικού χαρακτήρα διαρκή εγκλήματα στο Ν. 2523/1997, ήταν η εκμετάλλευση των «ωφελειών» από την εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας. Αρχικά, να διευκρινισθεί ότι η αυτόφωρη διαδικασία επιτρέπεται να λαμβάνει χώρα μόνο στην περίπτωση των πταισμάτων και των πλημμελημάτων. Για τα «αυτόφωρα» κακούργηματα δεν είναι επιτρεπτή η εφαρμογή της εν λόγω διαδικασίας, απλώς προβλέπεται μια «ιδιόρρυθμη αρχική “απλοποίηση” της διαδικασίας». (24)

Πιο συγκεκριμένα, με την εν λόγω διαδικασία δεν διαφοροποιείται η συνήθης κύρια διαδικασία στο ακροατήριο που ισχύει για όλα τα εγκλήματα, ωστόσο αποτέμνεται το στάδιο της προδικασίας, ενώ συντομεύεται αρκετά η προπαρασκευαστική διαδικασία, ώστε να επιτευχθεί η ταχύτερη διεξαγωγή της δίκης.

Βέβαια είναι σημαντικό να αναφερθεί, ότι υποστηρίζεται έντονα η κατάργηση της εν λόγω συνοπτικής διαδικασίας, καθώς κρίνεται ότι προσβάλλεται το δικαίωμα ακρόασης του κατηγορουμένου. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι: «*θα ήταν προτιμότερο να καταργηθεί η ανωτέρω συνοπτική διαδικασία, επειδή προκαλείται σοβαρή προσβολή του δικαιώματος ακρόασης του κατηγορουμένου, χωρίς να επιτυγχάνεται παράλληλα αξιόλογη καταπολέμηση της εγκληματικότητας, που θα μπορούσε ενδεχομένως να δικαιολογήσει τη διατήρηση της διαδικασίας αυτής ως μέσο πιο αποτελεσματικής προστασίας της κοινωνίας από το έγκλημα*». (25)

Οι έννομες συνέπειες από τον χαρακτηρισμό ενός εγκλήματος ως αυτοφώρου και κατ' επέκταση από την εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας είναι οι κάτωθι.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 275 ΚΠΔ, οι ανακριτικοί υπάλληλοι και κάθε αστυνομικό όργανο έχουν υποχρέωση, σε περίπτωση που βρεθούν μπροστά σε ένα αυτόφωρο κακούργημα ή πλημμέλημα, να συλλάβουν το δράστη και εν συνεχεία,

24. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 279

25. Βλ. Αργύρης Καρράς, «Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. Σάκκουλα, Τρίτη έκδοση, Αθήνα- Κομοτηνή 2007, σελ. 687

τηρώντας τις διατάξεις του Συντάγματος, να πράξουν τα όσα ορίζονται στο άρθρο 279 ΚΠΔ. Συγκεκριμένα, έχουν υποχρέωση να τον προσαγάγουν ενώπιον του αρμόδιου Εισαγγελέα, χωρίς αναβολή, το αργότερο μέσα σε εικοσιτέσσερις ώρες από τη σύλληψή του και, αν η σύλληψη έγινε έξω από την έδρα του Εισαγγελέα, στον απολύτως αναγκαίο χρόνο για τη μεταφορά του. Σημειωτέον και οι απλοί πολίτες, που πιάνουν κάποιον εγκληματία επ' αυτοφώρω έχουν το δικαίωμα (όχι την υποχρέωση) να τον συλλάβουν και να τον οδηγήσουν αμέσως, χωρίς αναβολή, ενώπιον της εισαγγελικής αρχής ή συνηθέστερα στην αστυνομία, η οποία θα συντάξει και την σχετική έκθεση.

Στην περίπτωση των αυτόφωρων πλημμελημάτων, την σύλληψη του δράστη επ' αυτοφώρω και την προσαγωγή του στον Εισαγγελέα μπορεί να ακολουθήσει, συμφώνως προς το άρθρο 418 ΚΠΔ, η απευθείας παραπομπή του κατηγορουμένου, χωρίς γραπτή προδικασία, στο ακροατήριο του αρμόδιου πλημμελειοδικείου.⁽²⁶⁾

Όπως αναφέρθηκε ήδη, στην περίπτωση των «αυτόφωρων» κακουρηγημάτων δεν είναι επιτρεπτή η εφαρμογή της παραπάνω συνοπτικής διαδικασίας, δηλαδή η απευθείας παραπομπή του κατηγορουμένου στο ακροατήριο. Παρόλο αυτά και εδώ προβλέπεται μία συνοπτική διαδικασία, η λεγόμενη «αστυνομική προανάκριση» (η μία από τις δύο περιπτώσεις διεξαγωγής της). Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 243 παρ. 2 ΚΠΔ, οι ανακριτικοί υπάλληλοι κατ' άρθρο 33 και 34, έχουν τη δυνατότητα να επιχειρούν να επιχειρούν όλες τις προανακριτικές πράξεις που είναι αναγκαίες για να βεβαιωθεί η πράξη και να ανακαλυφθεί ο δράστης, έστω και χωρίς

26. **Βλ. άρθρο 418 παρ. 2 ΚΠΔ**, Αν το πλημμέλημα υπάγεται στην αρμοδιότητα του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου και αυτό συνεδριάζει την ίδια μέρα, η υπόθεση εκδικάζεται αμέσως απ' αυτό. **Βλ. άρθρα 282,283,419 ΚΠΔ**, Αν δεν δικαστεί αμέσως η υπόθεση, υπάρχει δυνατότητα (και μετά την κατάργηση της προσωρινής κράτησης επί πλημμελημάτων από το ν. 2408/1996)η κατά την κρίση του ανακριτή υπό τους όρους των άρθρων 282,283 προσωρινή κράτηση του συλληφθέντος(αφορά την περίπτωση της ανθρωποκτονίας από αμέλεια κατά συρροή. Βέβαια σύμφωνα με τον Ανδρουλάκη και κατ' ορθή κρίση, η δυνατότητα αυτή δεν ισχύει πια, **Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 280, 349 επ., **Βλ. Αργύρης Καρράς**, «Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. Σάκκουλα, Τρίτη έκδοση, Αθήνα- Κομοτηνή 2007, σελ. 688.

προηγούμενη παραγγελία του Εισαγγελέα.⁽²⁷⁾

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 254 παρ. 1β ΚΠΔ, στην περίπτωση αυτόφωρου κακουργήματος ή πλημμελήματος, είναι επιτρεπτή, ακόμα και η νυχτερινή έρευνα σε κατοικία.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά στις συνέπειες της εφαρμογής της αυτόφωρης διαδικασίας, πρέπει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 410 ΚΠΔ, και στα επ' αυτοφώρω καταλαμβανόμενα πταίσματα, εφόσον συνελήφθη ο δράστης, οδηγείται αμέσως στο δημόσιο κατήγορο και στο πταισματοδικείο που συνεδριάζει εκείνη την ώρα ή μπορεί να συνεδριάσει αμέσως και εισάγεται αμέσως σε δίκη, προσκομιζόμενες και οι σχετικές αποδείξεις.⁽²⁸⁾

27. **Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 280, 360 επ. Η άλλη περίπτωση «αστυνομικής προανάκρισης προβλέπεται στην περίπτωση που «από την καθυστέρηση απειλείται άμεσος κίνδυνος».

28. **Βλ. (πιο αναλυτικά) Αργύρης Καρράς**, «Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. Σάκκουλα, Τρίτη έκδοση, Αθήνα- Κομοτηνή 2007, σελ. 687

4.3 Σχολιασμός της αυτόφωρης διαδικασίας, ως έννομη συνέπεια της δημιουργίας πλασματικών εγκλημάτων, βάση της εγκυκλίου του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου 1/2011

Από την ανάλυση των τροποποιήσεων που επήλθαν Ν. 3943/2011 αναδείχτηκαν οι επιδιώξεις του νομοθέτη, οι οποίες στόχευαν κυρίως στη δημιουργία πλασματικών διαρκών εγκλημάτων, κατά παράβαση του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ., με άμεσο αποτέλεσμα, πέραν των λοιπών συνεπειών που αναφέρθηκαν, την εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας, παραβιάζοντας ουσιαστικά τη συνταγματική κατοχύρωση του άρθρου 6 παρ. 1 του Συντ., για την απαγόρευση της σύλληψης ή της φυλάκισης χωρίς αιτιολογημένο δικαστικό ένταλμα. Φυσικά είναι δεδομένο ότι ο κοινός νομοθέτης δεν είναι δυνατόν να ορίζει ως αυτόφωρο οτιδήποτε ο ίδιος κρίνει ως τέτοιο. (29)

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση και προτού σχολιαστεί η αυτόφωρη διαδικασία στο πλαίσιο της εγκυκλίου, είναι σημαντικό να γίνουν οι ακόλουθες επισημάνσεις για την έννοια του «αυτοφώρου». Αρχικά σύμφωνα με το άρθρο 242 παρ. 1 ΚΠΔ: *«Αυτόφωρο είναι το έγκλημα την ώρα που γίνεται ή το έγκλημα που έγινε πρόσφατα. Η πράξη θεωρείται ότι έγινε πρόσφατα, ιδίως όταν αμέσως ύστερα από αυτήν ο δράστης καταδιώκεται από τη δημόσια δύναμη ή από τον παθόντα ή με δημόσια κραυγή, όπως και όταν συλλαμβάνεται οπουδήποτε να έχει αντικείμενα ή ίχνη από τα οποία συμπεραίνεται ότι διέπραξε το έγκλημα σε πολύ πρόσφατο χρόνο»*, ενώ σύμφωνα με την παράγραφο δύο(2) του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: *«Ποτέ δεν θεωρείται ότι συντρέχει μια από τις παραπάνω περιπτώσεις αν πέρασε ολόκληρη η επόμενη μέρα από την τέλεση της πράξης»*.

Στο πλαίσιο κριτικής που ασκείται επί της προαναφερθείσας διατύπωσης, αναφέρεται ότι η διατύπωση που χρησιμοποιεί ο νόμος προκειμένου να ορίσει το αυτόφωρο έγκλημα δεν είναι και η πιο εύστοχη.

29. **Βλ. άρθρο 6 παρ. 1 Συντ.**, *«Κανένας δεν συλλαμβάνεται ούτε φυλακίζεται χωρίς αιτιολογημένο δικαστικό ένταλμα, που πρέπει να επιδοθεί τη στιγμή που γίνεται η σύλληψη ή η προφυλάκιση. Εξαιρούνται τα αυτόφωρα εγκλήματα»*.

Η δικαιολογητική βάση αυτής της άποψης στηρίζεται στο γεγονός ότι με τον εν λόγω ορισμό, όλα τα εγκλήματα εμφανίζονται να υπήρξαν αυτόφωρα κάποια στιγμή, αφού όλα κάποτε βρέθηκαν «εν τω πράττεσθαι» ή τελέστηκαν «πρόσφατα». Ωστόσο, αληθινά αυτόφωρο, όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά, είναι «μόνο το έγκλημα που ο δράστης του πιάνεται «εν τω πράττεσθαι», «την ώρα που γίνεται» κ.λ.π. και αυτή ακριβώς η κατάληψη επ' αυτοφώρω είναι που προσδιορίζει και τις έννομες συνέπειες αυτής της εγκληματικής μορφής.» (30)

Βέβαια, στο πλαίσιο των φορολογικών αδικημάτων, είχε διατυπωθεί μία θέση, επί της εννοίας του αυτοφώρου αδικήματος, η οποία στηριζόμενη στην (ελεγχόμενη από τη θεωρία) τάση για επέκταση του της εννοίας του αυτοφώρου και πέραν της αξιόποινης πράξης «που μόλις τελέστηκε», αναφέρει τα εξής: «Συνεπώς ανεξάρτητα από τον διαρκή ή μη χαρακτήρα των εγκλημάτων των άρθρων 17 και 18 Ν. 2523/1997, ο ποινικός νομοθέτης μπορεί ελεύθερα να προσδιορίσει τους όρους και συνακόλουθα τα πλαίσια ισχύος της εννοίας του αυτοφώρου και της αντίστοιχης διαδικασίας».(31) Η άποψη βέβαια αυτή δεν κρίνεται ορθή, καθώς ο κοινός νομοθέτης δεν μπορεί να ορίζει ως αυτόφωρο οτιδήποτε κρίνει ο ίδιος ως τέτοιο. Μάλιστα στο πλαίσιο άλλης άποψης, προτείνεται με αφορμή την απόδοση πλασματικού χαρακτήρα στα φορολογικά αδικήματα, το όριο στον προσδιορισμό της έννοιας του αυτοφώρου, να αποτελέσει «αυτό που η λέξη «αυτόφωρο» της συνταγματικής ρύθμισης μπορεί να αποδίδει στην ελληνική γλώσσα».(32)

30. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 279

31. Βλ. Γεώργιος ΑΠ. Μπουρμάς, «Σκέψεις σχετικά με το χαρακτήρα του εγκλήματος του άρθρου 17 και 18 Ν. 2523/1997 ως διαρκούς ή μη και την αποτελεσματική αντιμετώπισή του», ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1131

32. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1312-1313. Η ίδια, για την έννοια του «αυτοφώρου» παραπέμπει σε: Ίδρυμα Μανώλη Τριανταφυλλίδη, Λεξικό της Κοινής Νεοελληνικής, 1998, σελ. 241(αυτόφωρος-η-ο: για παράνομη πράξη που ο δράστης γίνεται αντιληπτός τη στιγμή που τη διαπράττει ή αμέσως μετά).

Η προβληματικότητα και η αμφισβήτηση της συνταγματικότητας των τροποποιήσεων που επήλθαν με το Ν. 3943/2011, επιβεβαιώνεται και μέσω της ίδιας της Εγκυκλίου του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου, η οποία διατηρεί επιφυλακτική στάση επί του ζητήματος της απόδοσης πλασματικού διαρκούς χαρακτήρα στα αδικήματα φοροδιαφυγής, με όλες τις συνέπειες που αυτό σαν ενέργεια έχει, ιδίως στο θέμα της αυτόφωρης διαδικασίας. Αυτό αποδεικνύεται καθώς στην Εγκύκλιο αναφέρεται χαρακτηριστικά πως η συμβατότητα της διάταξης του άρθρου 3 παρ. 2 εδ. ιγ («*Στην παράγραφο 10 του άρθρου 21 του ν. 2523/1997 προστίθεται εδάφιο πρώτο ως εξής: «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 τη συμπλήρωση χρόνου αντίστοιχου με το 1/3 της κατά περίπτωση προβλεπόμενης προθεσμίας παραγραφής»*»), με τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 7 παρ. 1 του Συντ., θα κριθεί στην πράξη από τα δικαστήρια. «*Μέχρι την παγίωση της σχετικής νομολογίας, η κατ' επιταγή της διάταξης αυτής εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας σε περιπτώσεις ακραίας και προκλητικής φοροδιαφυγής δεν μπορεί εκ προοιμίου να αποκλειστεί, αφού σε διαφορετική περίπτωση δεν θα δοθεί στα δικαστήρια η δυνατότητα να αποφανθούν σχετικά*».⁽³³⁾

Βάσει λοιπόν του αποσπάσματος της Εγκυκλίου, είναι εμφανής η προσπάθεια που γίνεται προκειμένου να περιοριστούν οι ιδιαιτέρως προβληματικές ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011. Βέβαια, όπως ορθά επισημαίνεται η χρήση των όρων «ακραία» και «προκλητική» φοροδιαφυγή δημιουργεί «*κινδύνους ανασφάλειας δικαίου και άνισης μεταχείρισης των πολιτών έναντι του νόμου*»⁽³⁴⁾, αφενός διότι δεν υπάρχει νομοθετικός ορισμός των δύο εννοιών, αφετέρου τα φορολογικά εγκλήματα, όπως όλες οι αξιόποινες πράξεις πρέπει να διώκονται συμφώνως προς την αρχή της νομιμότητας και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατή η εξαίρεσή τους από αυτή.

33. Βλ. *Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011, ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1108*

34. Βλ. *Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔ 12/2011, σελ. 1320*

Στο πλαίσιο λοιπόν της τελευταίας αυτής άποψης, προτείνεται η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α΄ του Ν. 2523/1997, από την οποία προκύπτουν όλα τα προαναφερθέντα νομικά ζητήματα, να μείνει ανεφάρμοστη ως προς όλες τις πιθανές συνέπειες που συνδέονται με το χαρακτήρα ενός εγκλήματος ως διαρκούς, ανεξάρτητα από τη φύση των εν λόγω συνεπειών, δηλαδή αν εντάσσονται στο ουσιαστικό ή δικονομικό δίκαιο.⁽³⁵⁾

4.4 Η απόφαση 34279/2012 του ΜΠλημΘες.

Κρίνεται σημαντικό, στο πλαίσιο ανάλυσης και σχολιασμού της αυτόφωρης διαδικασίας, υπό το πρίσμα της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α΄, να γίνει αναφορά στην 34279/2012 απόφαση του ΜΠλημΘες, η οποία αν και αφορά το αδίκημα του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997, αποτυπώνει στην αιτιολογία της τον ορθό δρόμο αντιμετώπισης ενός εκ πολλών δογματικών ζητημάτων που δημιουργήθηκαν από την ενέργεια του νομοθέτη να δημιουργήσει «πλασματικού» χαρακτήρα διαρκή εγκλήματα, αυτό της αυτόφωρης διαδικασίας.

Αρχικά, η εν λόγω απόφαση ασκώντας κριτική επί της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α΄, καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η νεοπαγής αυτή ρύθμιση, παραβιάζει κατάφωρα το άρθρο 7 του Συντ. καθώς δημιουργεί πλασματικά διαρκή εγκλήματα, χωρίς αυτό να επαληθεύεται από την νομοτυπική μορφή του κάθε εγκλήματος, ενώ συγχρόνως παραβιάζει και τα άρθρα 2 παρ. 1, 6 παρ. 1 και 25 του Συντ.

Ειδικότερα, η απόφαση εστιάζει στο ζήτημα της εφαρμογής της αυτόφωρης διαδικασίας καθώς όπως εκτέθηκε και παραπάνω, αυτή ήταν και η βασική επιδίωξη του νομοθέτη, η οποία όμως συντελέστηκε μέσω μιας μη πειστικής-δογματικά-ρύθμισης. Το αποτέλεσμα της ενέργειας αυτής ήταν να υποβαθμιστεί το γεγονός ότι η εφαρμογή της αυτόφωρης διαδικασίας, προϋποθέτει την ύπαρξη, πράγματι, αυτόφωρου εγκλήματος, στο οποίο η αποδεικτική πιθανότητα να αγγίζει τη βεβαιότητα, πράγμα το οποίο σε περιπτώσεις σύνθετων αδικημάτων, όπως αυτά

35. Βλ. *Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι*, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», *ΠοινΔικ* 12/2011, σελ. 1313

του Ν. 2523/1997, είναι δύσκολο να διαπιστωθεί η συνδρομή του.

Η απόφαση λοιπόν αναφέρει χαρακτηριστικά τα εξής: *«Είναι λοιπόν προφανές ότι η ρύθμιση αποσκοπούσε να επιτρέψει, ανεξαιρέτως, τη σύλληψη του υπαιτίου, την κράτησή του και την άμεση εκδίκαση της υπόθεσης, με σύντμηση της προδικασίας. Έτσι όμως ανέδειξε ως «πανταχού παρούσα» μια διαδικασία, η οποία συνδέεται με σοβαρή αποστέρηση δικαιωμάτων του κατηγορουμένου. Εν προκειμένω, το παρόν Δικαστήριο παραπέμπει την οικεία δικογραφία στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών, καθόσον θεωρεί ότι η αποδιδόμενη στον κατηγορούμενο πράξη (μη απόδοση φορολογικών στοιχείων) δεν έχει αυτόφωρο χαρακτήρα, δηλαδή η υπό κρίση υπόθεση εσφαλμένως εισήχθη να δικαστεί κατά την αυτόφωρη διαδικασία, λόγω της πρόδηλης αντίθεσης του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' Ν. 2523/1997 στις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 7 παρ. 1 του Συντ». ⁽³⁶⁾*

Συμπερασματικά είναι εμφανές ότι και η εν λόγω απόφαση αναγνωρίζει την άκρως προβληματική διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' Ν. 2523/1997, η οποία δημιουργεί σοβαρά νομικά προβλήματα και σε επίπεδο ουσιαστικού και σε επίπεδο δικονομικού δικαίου. Συγκεκριμένα και στο πλαίσιο θετικού σχολιασμού της εν λόγω απόφασης, αναφέρεται ότι η ρύθμιση του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' συνιστά μια ρύθμιση *«νομοτεχνικά αδόκιμη και δογματικά επικίνδυνη στην οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ανθρώπινη συμπεριφορά»*.

Ειδικότερα, αναφορικά με το ζήτημα τα αυτόφωρης διαδικασίας, διατυπώνονται τα εξής σχόλια, με αφορμή την υπό κρίση απόφαση. Η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' παρουσιάζει έντονες προβληματικές και σε επίπεδο δικονομικού δικαίου, καθώς δίνει τη δυνατότητα στο νομοθέτη να θεσπίζει «αυτόφωρα» εγκλήματα.

Βεβαίως, στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινισθεί ότι το ίδιο το Σύνταγμα(άρθρο 6 παρ. 1 Συντ.) προβλέπει τη δυνατότητα περιορισμού των δικαιωμάτων εκείνου που πράγματι καταλαμβάνεται επ' αυτοφώρω, με τη λογική ότι εξαιτίας ακριβώς της επ' αυτοφώρω κατάληψης, τα πράγματα , από αποδεικτικής σκοπιάς είναι τόσο

36. Βλ. ΜΠημθες 34279/2012, ΠοινΔικ. 12/2012, σελ. 1081 επ.

ξεκάθαρα, ώστε συγχωρείται η σύλληψη έστω και χωρίς ένταλμα, η απευθείας εισαγωγή σε δίκη στα πλημμελήματα κ.λ.π.⁽³⁷⁾

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση της προβληματικής της αυτόφωρης διαδικασίας στο πλαίσιο των ρυθμίσεων του Ν. 2523/1997, πρέπει να επισημανθούν δύο πράγματα. Πρώτον ότι υπό το παραπάνω πρίσμα, η διάταξη του άρθρου 242 ΚΠΔ δεν δημιουργεί προβλήματα, όσον αφορά το «γνήσιο αυτόφωρο έγκλημα», δηλαδή το έγκλημα την ώρα που γίνεται. Δεν ισχύει όμως το ίδιο, όπως εκτέθηκε και παραπάνω για το μη γνήσιο αυτόφωρο έγκλημα, δηλαδή για το έγκλημα «που έγινε πρόσφατα». Για την περίπτωση του «μη γνήσιου αυτόφωρου» εγκλήματος έχουν διατυπωθεί πολλές αμφιβολίες, ενώ προτείνεται η έννοια του αυτοφώρου να ερμηνεύεται συσταλτικά, με την έννοια του εγκλήματος που μόλις έγινε.⁽³⁸⁾

Για την πρόβλεψη όμως του άρθρου 21 παρ. 10 εδ. α' Ν. 2523/1997 αναφέρονται τα εξής: *«δεν είναι στην πραγματικότητα μία προσπάθεια του κοινού νομοθέτη να προσδιορίσει τον ορισμό του «αυτόφωρου φορολογικού εγκλήματος». Είναι στην πραγματικότητα μια αυθαίρετη επιλογή να προσδιοριστεί ως «αυτόφωρο» ένα νέο είδος εγκλήματος, το οποίο ούτε «εν τω πράττεσθαι» καταλαμβάνεται ούτε «ετελέσθη» προσφάτως», αφού ούτε αν πράττει πλέον ο δράστης ενδιαφέρει ούτε αναζητείται η βουλευτική επικάλυψη της πράξης του στο χρονικό διάστημα που πλασματικά προσδιορίζεται η δήθεν πράξη (: παράλειψή του). Είναι περισσότερο από προφανές ότι μια τέτοια επιλογή στοχεύει στην αποσάθρωση της ίδιας της έννοιας του «αυτοφώρου»,*

37. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1313, **Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 278 επ.

38. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1313, **Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 279 επ.

αφού αναιρεί την ουσία του υποκαθιστώντας την –έτσι και αλλιώς προβληματική– έννοια του «μη γνήσιου αυτοφώρου εγκλήματος». Με την έννοια αυτή είναι ορθή και η σχετική κριτική που ήδη ασκείται σε σχέση με τη συμβατότητα της συγκεκριμένης πρόβλεψης με το άρθρο 6 παρ. 1 Συντ.».⁽³⁹⁾

39. Βλ. παρατηρήσεις Γ. Δημήτριάνα επί της 34279/2012 απόφασης του ΜΠλημθες, ΠοινΔικ 12/2012, σελ. 1084 επ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ IV: ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΑΜΙΓΩΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΠΕΡΙΦΟΡΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 17 Ν. 2523/1997

I. Η άσκηση της ποινικής δίωξης και τα ζητήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο αυτής αλλά και στην παραγραφή των εγκληματικών συμπεριφορών του άρθρου 17 Ν. 2523/1997

1. Η Γενική προϋπόθεση άσκησης της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα του Ν. 2523/1997 – Φορολογικός έλεγχος και μηνυτήρια αναφορά

Όπως προκύπτει από την θεματική πρόταση της παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, παραμένει σε ισχύ ο κανόνας ότι «η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα». Προϋπόθεση για την αυτεπάγγελτη άσκηση της ποινικής δίωξης είναι, βάσει του ιδίου άρθρου, η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς 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 από τον Προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Γίνεται λοιπόν αντιληπτό ότι για την παραδεκτή υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, το ίδιο το γράμμα του νόμου, απαιτεί την προηγούμενη, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, διενέργεια ελέγχου και σύνταξη αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου.

Η προϋπόθεση αυτή για την άσκηση της ποινικής δίωξης, αποτελεί γενική προϋπόθεση και αφορά όλα τα φορολογικά αδικήματα του Ν. 2523/1997, ενώ ο ειδικότερος τρόπος άσκησής της διαφοροποιείται αναλόγως του είδους του εγκλήματος. Το συμπέρασμα αυτό προκύπτει καθώς, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μεν σε διαφορετικούς χρόνους, ανάλογα με την τυποποιημένη εγκληματική συμπεριφορά και τον τρόπο άσκησης του ελέγχου, πάντοτε όμως κατόπιν ύπαρξης πορίσματος φορολογικού ελέγχου. (1)

1. Βλ. Γεωργίου Δημήτρανα, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 397

2. Ο τρόπος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς στο πλαίσιο του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997), ως προϋπόθεση άσκησης της ποινικής δίωξης και το ζήτημα της νομικής της φύσης

2.1 Ο τρόπος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς στο πλαίσιο του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1 Ν. 2523/1997), ως προϋπόθεση άσκησης της ποινικής δίωξης

Αναφορικά με τον ειδικότερο τρόπο υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς στο πλαίσιο του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1 μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής.

Κατ' αρχάς πρέπει να τονιστεί ότι, γενικά, η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς μπορεί να πραγματοποιηθεί με δύο τρόπους. Ο πρώτος τρόπος, ο οποίος μεταξύ των λοιπών εγκλημάτων φοροδιαφυγής, καταλαμβάνει και την περίπτωση β' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 (κακουργηματική μορφή φοροδιαφυγής), συνίσταται στην υποβολή μηνυτήριας αναφοράς 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. Βεβαίως πρέπει να επισημανθεί, ότι αυτός ο τρόπος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς, στην περίπτωση της κακουργηματικής μορφή φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 2 περ. β'), ισχύει υπό την προϋπόθεση της άμεσης άσκησης ποινικής δίωξης κατά παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού εγκλήματος.

Ο δεύτερος τρόπος υποβολής μηνυτήριας αναφοράς, ο οποίος βεβαίως δεν αφορά το υπό εξέταση έγκλημα του άρθρου 17 παρ. 1, απλώς αναφέρεται προκειμένου να υπάρχει ολοκληρωμένη εικόνα περί των δύο δυνατών τρόπων υποβολής μηνυτήριας αναφοράς, συνίσταται στην υποβολή μηνυτήριας αναφοράς 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

**Σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του νέου Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013), η προσφυγή που δύναται πλέον ν' ασκήσει ο φορολογούμενος, σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του Κ.Α.Δ, στρέφεται κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της «ενδικοφανούς προσφυγής» και όχι απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Το εν λόγω θέμα αναλύεται παρακάτω.*

οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς και ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ή της πράξης ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου». Και εν προκειμένω, η ύπαρξη πορίσματος φορολογικού ελέγχου είναι αναγκαία. Ο εν λόγω τρόπος καταλαμβάνει τις περιπτώσεις των εγκληματικών συμπεριφορών των άρθρων 18 και 19.

Για τις περιπτώσεις α' της παρ. 2 του άρθρου 17(πλημμεληματική μορφή φοροδιαφυγής) αλλά και β' παρ. 2 του άρθρου 17(κακουργηματική μορφή φοροδιαφυγής), 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».

Στο πλαίσιο της εν λόγω περίπτωσης πρέπει να σημειωθούν δύο πράγματα, πρώτον και εν προκειμένω είναι αναγκαία η ύπαρξη πορίσματος φορολογικού ελέγχου, δεύτερον τα προαναφερθέντα καταλαμβάνουν την περίπτωση β' της παρ. 2 του άρθρου 17 (κακουργηματική μορφή φοροδιαφυγής), εφόσον δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.⁽²⁾

2.2. Το ζήτημα της νομικής φύσης της μηνυτήριας αναφοράς

Προτού αναλυθεί το εν λόγω ζήτημα είναι σημαντικό να μνημονευτεί αφενός το γεγονός ότι σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997 «η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα», αφετέρου τα άρθρα 36, 41 και 42 του Κ.Ποιν.Δ.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 36 Κ.Ποιν.Δ «Όταν δεν απαιτείται έγκληση ή αίτηση, η ποινική δίωξη κινείται αυτεπάγγελτα, ύστερα από αναφορά, μήνυση ή άλλη είδηση ότι διαπράχθηκε αξιόποινη πράξη». Εν συνεχεία, σύμφωνα με το άρθρο 41 Κ.Ποιν.Δ ορίζεται ότι «Στις περιπτώσεις που ο νόμος ορίζει ότι απαιτείται αίτηση της αρχής για να ασκηθεί ποινική δίωξη, η αίτηση γίνεται σε κάθε εκπρόσωπο της εισαγγελικής αρχής, γραπτά ή προφορικά και συντάσσεται έκθεση».

2. Βλ. Γεωργίου Δημήτριάνα, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 399

Τέλος, το άρθρο 42 Κ.Ποιν.Δ αναφέρει ότι «Εκτός από αυτόν που αδικήθηκε και οποιοσδήποτε άλλος έχει το δικαίωμα να καταγγείλει στην αρχή τις αξιόποινες πράξεις που διώκονται αυτεπαγγέλτως, τις οποίες πληροφορήθηκε με οποιονδήποτε τρόπο».

Με βάση λοιπόν τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω μπορούν να γίνουν οι ακόλουθοι σχολιασμοί. Σύμφωνα με το γράμμα του νόμου (άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997) η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα (τουλάχιστον κατ' αρχήν, όπως υποστηρίζεται), ενώ απαραίτητη δικονομική προϋπόθεση για την άσκηση της συνιστά η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από την αρχή που διενήργησε το σχετικό έλεγχο. Η ρητή επιταγή του νόμου, ότι για την άσκηση της ποινικής δίωξης, σε όλες τις περιπτώσεις φορολογικών εγκλημάτων, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς, ουσιαστικά καθορίζει την πηγή από την οποία ο Εισαγγελέας θα αντλήσει τις αναγκαίες πληροφορίες, προκειμένου να αποφανθεί επί της ασκήσεως ποινικής δίωξεως ή όχι.

Το γεγονός λοιπόν ότι η απουσία της σχετικής μηνυτήριας αναφοράς εμποδίζει την άσκηση ποινικής δίωξης, ακόμα και αν ο Εισαγγελέας ήδη έχει λάβει γνώση, με κάποιον άλλο τρόπο, την τέλεση κάποιου αδικήματος φοροδιαφυγής, οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η μηνυτήρια αναφορά δεν συνιστά «μήνυση», κατ' άρθρο 42 Κ.Ποιν.Δ αλλά «αίτηση της αρχής για να ασκηθεί ποινική δίωξη», όπως απαιτεί το άρθρο 41 Κ.Ποιν.Δ .⁽³⁾

3. Βλ. Γεωργίου Δημήτρη, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 400

Σε νομολογιακό επίπεδο οι απόψεις, περί της νομικής φύσεως της μηνυτήριας αναφοράς διαφοροποιούνται, καθώς άλλοτε υποστηρίζεται ότι η μηνυτήρια αναφορά συνιστά «αίτηση της αρχής» κατ' άρθρο 41 Κ.Ποιν.Δ⁽⁴⁾ και άλλοτε όχι (5).

-
4. **Βλ. ΑΠ 778/2010**, «η "μηνυτήρια αναφορά" δεν είναι έγκληση κατά την έννοια των άρθρων 46 και 50 του ΚΠΔ, αλλά συνιστά την από το άρθρο 41 του Κ.Π.Δ. προβλεπόμενη αίτηση δίωξης και μπορεί να υποβληθεί οποτεδήποτε, αρκεί να μην έχει παραγραφεί η καταγγελλόμενη πράξη». **Βλ. Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011**, ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1107, «Ε) Αν και σύμφωνα με την πρόβλεψη του νόμου (άρθρο 21 παρ. 2 Ν 2523/1997), η ποινική δίωξη για τα εγκλήματα φοροδιαφυγής, ασκείται αυτεπάγγελτα, εν τούτοις προβλέπεται αποκλειστικός τρόπος ενημέρωσης του οικείου Εισαγγελέα περί της τέλεσης οποιουδήποτε από τα εγκλήματα αυτά (βλ. και Γνωμ. Ν.Σ.Κ 326/2004), είναι δε αυτός η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, ή τον προϊστάμενο της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο (σε περίπτωση που αυτός διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε) ή των Ελεγκτικών Κέντρων του Ν 2343/1995), ή από τον προϊστάμενο της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικών ελέγχων της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου οικονομικών (άρθρο 21 παρ. 2 του Ν 2523/1997), παρόμοιοι περιεχομένου είναι η διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 του Ν 1882/1990, στην οποία μάλιστα η αναφορά του αρμοδίου προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ή του Τελωνείου για την δίωξη της πράξης της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών, χαρακτηρίζεται ως «αίτηση». Για την νομική φύση της μηνυτήριας αυτής αναφοράς, έχουν υποστηριχθεί αντίθετες απόψεις. Σύμφωνα με την πρώτη, η αναφορά αυτή δεν έχει τον χαρακτήρα αιτήσεως δίωξης του άρθρου 41 του Κ.Π.Δ και συνεπώς για το νομότυπο της υποβολής της δεν απαιτείται να συνταχθεί έκθεση κατά τα άρθρα 148 και επομ. του Κ.Π.Δ (Α.Π 833/2010, Α.Π 835/2010, Α.Π 1645/2009), ενώ σύμφωνα με την δεύτερη, φέρει πράγματι τον χαρακτήρα αιτήσεως του άρθρου 41 του Κ.Π.Δ (Α.Π 778/2010 και συνεπώς για τον νομότυπο της υποβολής της απαιτείται η σύνταξη έκθεσης, η έλλειψη της οποίας καθιστά την ασκηθείσα ποινική δίωξη απαράδεκτη και την απόφαση αναιρετέα για υπέρβαση εξουσίας. Επειδή η σχετική νομολογία επί του θέματος τελεί υπό διαμόρφωση, χρήσιμο θα ήταν, κατά την εκτίμησή μας, οι Εισαγγελείς Πρωτοδικών να συστήσουν στα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 21 παρ. 2 του Ν 2523/1997, να αποφεύγουν την πρακτική της ταχυδρομικής αποστολής των περιών ο λόγος αναφορών, αλλά να τις καταθέτουν όπως επιβάλλουν τα άρθρα 41 και 147 και επομ. του Κ.Π.Δ, προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιθύμητες καταστάσεις στο μέλλον».
5. **Βλ. αντίθετη άποψη, ΑΠ 835/2010**, «Η ως άνω μηνυτήρια αναφορά δεν έχει τον χαρακτήρα της προβλεπόμενης στο άρθρο 41 του ΚΠΔ αίτησης δίωξης και έτσι δεν απαιτείται η σύνταξη πράξεως καταθέσεως αυτής, προκειμένου να ασκηθεί ποινική δίωξη για το ανωτέρω έγκλημα, ούτε απαιτείται για την άσκηση της εν λόγω δίωξης η πάροδος της προθεσμίας ασκήσεως προσφυγής κατά της φορολογικής εγγραφής ή της τελεσίδικης κρίσης του διοικητικού δικαστηρίου σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής». **Βλ. ΑΠ 833/2010**, «Η ως άνω μηνυτήρια αναφορά δεν έχει τον χαρακτήρα της προβλεπόμενης στο άρθρο 41 του ΚΠΔ αίτησης δίωξης και έτσι δεν απαιτείται η σύνταξη πράξεως καταθέσεως αυτής, προκειμένου να ασκηθεί ποινική δίωξη για το ανωτέρω έγκλημα, ούτε απαιτείται για την άσκηση της εν λόγω ποινικής δίωξης η πάροδος της προθεσμίας ασκήσεως προσφυγής κατά της φορολογικής εγγραφής ή της τελεσίδικης κρίσης του διοικητικού δικαστηρίου σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής». **Βλ. ΑΠ 1645/2009**, «Εξάλλου, η μηνυτήρια αναφορά του άρθρου 19 του ανωτέρω ν. 2523/1997, δεν ταυτίζεται με την αίτηση δίωξης του άρθρου 41 ΚΠΔ, ώστε να απαιτείται σύνταξη εκθέσεως καταθέσεως».

Στο πλαίσιο της άποψης⁽⁶⁾, ότι η μηνυτήρια αναφορά συνιστά «αίτηση της αρχής για δίωξη» διευκρινίζεται ότι, το γεγονός ότι απουσιάζει ρητή διατύπωση του νόμου, που θα έκανε λόγο για «αίτηση της αρχής», δεν αναιρεί κανένα από εκείνα τα στοιχεία που οδηγούν στο συμπέρασμα, ότι η νομική φύση της εν λόγω δικονομικής προϋπόθεσης είναι αυτή της «αιτήσεως της αρχής για άσκηση δίωξης».

Μάλιστα, αναφέρεται χαρακτηριστικά, ότι η νομολογία σε παλαιότερες αποφάσεις, είχε χαρακτηρίσει ανεπιφύλακτα ως «αίτηση της αρχής» ακόμα και περίπτωση που ο ίδιος ο νόμος χαρακτήριζε ως «έγκληση»⁽⁷⁾, όταν διαπίστωνε συγκεκριμένα χαρακτηριστικά (που αφορούν την ratio της αίτησης για δίωξη) και ιδίως το χαρακτηριστικό του περιοριστικού καθορισμού της πηγής, από την οποία ο Εισαγγελέας μπορούσε να αντλήσει πληροφορίες για την κίνηση της ποινικής δίωξης.

Ολοκληρώνοντας το θέμα της νομικής φύσεως της μηνυτήριας αναφοράς πρέπει να αναφερθεί ένα ακόμα ζήτημα, διαδικαστικής φύσεως, που αφορά τις αιτήσεις δίωξεως και ως εκ τούτου και την υπό κρίση μηνυτήρια αναφορά.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 41 Κ.Ποιν.Δ «*Στις περιπτώσεις που ο νόμος ορίζει ότι απαιτείται αίτηση της αρχής για να ασκηθεί ποινική δίωξη, η αίτηση γίνεται σε κάθε εκπρόσωπο της εισαγγελικής αρχής, γραπτά ή προφορικά και συντάσσεται έκθεση*».

-
6. **Βλ. Γεωργίου Δημήτρηνα**, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 400, **Βλ. Γ. Δημήτρηνα**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 243.
7. **Βλ. ΑΠ 1358/2005**, «Από την τελευταία αυτή διάταξη συνάγεται ότι η χρήση σ' αυτή του όρου έγκληση δεν γίνεται με την κυριολεκτική αυτού σημασία, με την οποία χρησιμοποιείται ο όρος αυτός στις πιο πάνω διατάξεις του Π.Κ. και του Κ.Π.Δ., αλλά με την έννοια της από το άρθρο 41 του Κ.Π.Δ. προβλεπόμενης αίτησης δίωξης που υποβάλλεται από την αρχή. Το ότι στη διάταξη αυτή του νόμου (παρ.9του άρθρ. 76 του Ν.1969/1991) αναφέρεται έγκληση την οποία υποβάλλει μόνον η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, σημαίνει όχι ότι απαιτείται για τη δίωξη και του παραπάνω αδικήματος (παραβ. άρθρ. 30 παρ. 1 και 2 του Ν.1806/1988) έγκληση με την έννοια που διαλαμβάνεται στα άρθρα 117 και 118 του Π.Κ., αλλά ότι για να μη γίνονται άσκοπες διώξεις κατά τροποποίηση των άρθρων 36 και 37 του Κ.Π.Δ. καθορίστηκε περιοριστικά η πηγή από την οποία ο Εισαγγελέας μπορεί να αντλεί τις πληροφορίες για κίνηση της ποινικής δίωξης..», **Βλ. ΑΠ 2500/2003**, «Το ότι, τέλος, η έννοια του όρου έγκληση στην παραπάνω διάταξη της παρ. 9 του άρθρ. 76 του ν. 1969/1991 (όπως αυτή κατά τα άνω τέθηκε με το άρθρο 9 του ν. 2166/1993) είναι αυτή της κατά το άρθρο 41 του ΚΠΔ αίτησης της αρχής (εν προκειμένω της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς) επικουρείται και από το ότι στην Εισηγητική Έκθεση της εν λόγω διάταξης αναφέρεται ότι η ποινική δίωξη για τις ως άνω παραβάσεις ασκείται με αίτηση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς».

Στα άρθρα 148 επ. του Κ.Ποιν.Δ δίνεται αφενός ορισμός της έκθεσης, η οποία απαραίτητως πρέπει να συνταχθεί, για να πιστοποιηθεί η πράξη υποβολής της αιτήσεως της αρχής για να κινηθεί δίωξη, αφετέρου καθορίζεται ο τρόπος και ο χρόνος σύνταξης της εκθέσεως, το περιεχόμενό της, καθώς και τα πρόσωπα που συμπράττουν για να συνταχθεί.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 149 και 150 του Κ.Ποιν.Δ η έκθεση αφενός συντάσσεται *«στον τόπο όπου γίνεται η πράξη ή η δήλωση που βεβαιώνεται σ' αυτήν και στον ίδιο το χρόνο της ενέργειας, ή αν αυτό είναι αδύνατον, αμέσως κατόπιν»* αφετέρου παρίσταται κατ' άρθρο 150 Κ.Ποιν.Δ. *«δικαστικός γραμματέας ή ανακριτικός υπάλληλος, και, αν δεν υπάρχουν αυτοί, παρίστανται δυο μάρτυρες».*

Τα εν λόγω άρθρα εφαρμόζονται και στην περίπτωση του άρθρου 41 Κ.Ποιν.Δ, καθώς απαιτείται η σύνταξη έκθεσης, που να πιστοποιεί την πράξη υποβολής της *«αιτήσεως της αρχής για ποινική δίωξη»*, εν προκειμένω, *«μηνυτήρια αναφορά».*

Είναι χαρακτηριστικό, ότι σήμερα έχει επικρατήσει η πρακτική της αποστολής των εν λόγω αιτήσεων ταχυδρομικώς, τακτική ωστόσο που δέχεται κριτική, καθώς η σύνταξη έκθεσης κατάθεσης, για την πιστοποίηση της υποβολής της αίτησης της αρχής = μηνυτήριας αναφοράς, είναι ένα ζήτημα σοβαρό από το οποίο εξαρτάται η κίνηση ή μη της ποινικής δίωξης. Με δεδομένο μάλιστα ότι είναι αναγκαίο να πιστοποιείται, δια της εκθέσεως, ότι η εν λόγω μηνυτήρια αναφορά υποβλήθηκε από τα αρμόδια όργανα είτε μετά την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς είτε μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής(καταλαμβάνει περιπτώσεις του εγκλήματος του άρθρου 17), αναλόγως το έγκλημα, γίνεται αντιληπτό ότι η *«ταχυδρομική»* μέθοδος αποστολής της αιτήσεως δίωξης, δεν εξασφαλίζει τις άνω προϋποθέσεις, ώστε η ποινική δίωξη που θα ακολουθήσει να είναι παραδεκτή.⁽⁸⁾

8. *Βλ. Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011, ΠοινΔικ 10/2011, σελ. 1107, «Επειδή η σχετική νομολογία επί του θέματος τελεί υπό διαμόρφωση, χρήσιμο θα ήταν, κατά την εκτίμηση μας, οι Εισαγγελείς Πρωτοδικών να συστήσουν στα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 21 παρ. 2 του Ν 2523/1997, να αποφεύγουν την πρακτική της ταχυδρομικής αποστολής των περιών ο λόγος αναφορών, αλλά να τις καταθέτουν όπως επιβάλλουν τα άρθρα 41 και 147 και επομ. του Κ.Π.Δ, προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιθύμητες καταστάσεις στο μέλλον».*

Σημειωτέον το γεγονός ότι στην περίπτωση του άρθρου 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997 δεν αναφέρεται ρητά η σύνταξη έκθεσης, δεν σημαίνει ότι τα προαναφερθέντα άρθρα 148 επ. του Κ.Ποιν.Δ δεν εφαρμόζονται. Αντίθετα, ο μη ρητός αποκλεισμός των εν λόγω άρθρων, υπό τη μορφή φυσικά εξαίρεσης από τον κανόνα, καθώς η σύνταξη έκθεσης απαιτείται για όλες τις αιτήσεις άρα και για την υπό κρίση μηνυτήρια αναφορά- αίτηση της αρχής, οδηγεί στην εφαρμογή τους και στην περίπτωση του άρθρου 21 παρ. 2.

Από όσα εκτέθηκαν και κατά την επικρατέστερη στη θεωρία άποψη, ότι η μηνυτήρια αναφορά συνιστά αίτηση της αρχής, προς άσκηση ποινικής δίωξης κατ' άρθρο 41 Κ.Ποιν.Δ, προκύπτει ότι *«παρά τη φαινομενική αμεσότητα άσκησης ποινικής δίωξης, είναι σαφές ότι στην προκειμένη περίπτωση εισάγεται μια, εκ τουνόμου επιτασόμενη, περίπτωση προσωρινής αναστολής της ποινικής δίωξης, που συνιστά εκδήλωση κάμψης της αρχής της νομιμότητας ή υποχρεωτικής δίωξης των εγκλημάτων(· 36 και 43 παρ. 1 ΚΠΔ) υπέρ της αρχής της σκοπιμότητας»*.⁽⁹⁾

Η παραπάνω άποψη βρίσκει δικαιολογητική βάση στο γεγονός ότι πρώτον για την άσκηση της ποινικής δίωξης απαραίτητη προϋπόθεση είναι η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής⁽¹⁰⁾, δεύτερον η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς προϋποθέτει τη σύνταξη πορίσματος φορολογικού ελέγχου, η οποία διενεργείται αποκλειστικά από τις αρμόδιες υπαγόμενες στο Υπουργείο Οικονομικών Υπηρεσίες.

9. Βλ. *Γεωργίου Δημήτριάνα*, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 401

10. Βλ. *ΑΠ 778/2010*, «Η υποχρέωση δε υποβολής της μηνύσεως από τον "προϊστάμενο" της Υπηρεσίας του ΣΔΟΕ που διενήργησε τον έλεγχο έχει την έννοια ότι, όταν διενεργηθεί ο έλεγχος, σχηματίζεται η σχετική δικογραφία, ο προϊστάμενος ελέγχει το πόρισμα που συνέταξαν οι αρμόδιοι υπάλληλοι και, ακολούθως, το υποβάλλει στη Νομική Υπηρεσία, ο διευθυντής της οποίας και μόνο (και όχι ο ίδιος ο προϊστάμενος του ΣΔΟΕ) είναι αρμόδιος για την υποβολή της μηνύσεως». Υποστηρίζεται (βλ. *Γεωργίου Δημήτριάνα*, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 402 υποσημ. 20) ότι το εν λόγω τμήμα της απόφασης δεν συμβαδίζει με το άρθρο 20 παρ. 2 Ν. 2523/1997.

Εν ολίγοις, οι δύο αυτοί όροι είναι πάντοτε απαραίτητοι για την παραδεκτή άσκηση της ποινικής δίωξης, σε όλα τα αδικήματα που τυποποιούνται στο Ν. 2523/1997.⁽¹¹⁾

3. Η άσκηση της ποινικής δίωξης στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997)

3.1 Περιγραφή των τρόπων άσκησης της ποινικής δίωξης στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα

Αναφορικά με την πλημμεληματική μορφή της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, η οποία τυποποιείται στο άρθρο 17 παρ. 2 εδ. α' και απειλείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυβεί, υπερβαίνει το ποσό των 15.000 ευρώ, ανά φορολογικό έτος, η ποινική δίωξη ασκείται κατόπιν θεώρησης του πορίσματος φορολογικού ελέγχου, την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.⁽¹²⁾

11. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 149

12. Βλ. Γεωργίου Δημήτρη, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ.402, Βλ. άρθρο 21 παρ. 2 περ. β' Ν. 2523/1997, «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 οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής επέρχεται είτε με την άπρακτη περίοδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής είτε με την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε.⁽¹³⁾

Σχετικά με την κακουργηματική μορφή εμφάνισης του εγκλήματος(άρθρο 17 παρ. 2 εδ. β'), η οποία τιμωρείται με κάθειρξη, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει σε κάθε φορολογικό έτος το ποσό των 150.000 ευρώ, η ποινική δίωξη δύναται να τελεστεί με δύο τρόπους: α) είτε, στην περίπτωση που Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης(άρθρο 21 παρ. 2 περ. α' υποπερ. αα'), αμέσως μετά από την θεώρηση του πορίσματος φορολογικού ελέγχου και την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς,⁽¹⁴⁾ β) είτε⁽¹⁵⁾, όπως και στην πλημμεληματική μορφή τέλεσης του εγκλήματος, κατόπιν θεώρησης του πορίσματος φορολογικού ελέγχου,

13. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ.146,148. Αναφέρεται ότι στην περίπτωση της πλημμεληματικής μορφής αλλά και της κακουργηματικής, όταν ο Εισαγγελέας δεν παραγγείλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης, ισχύει το παλαιό καθεστώς της καθολικής εξάρτησης του φορολογικού ποινικού δικαίου «από τις πράξεις των οργάνων εφαρμογής του διοικητικού φορολογικού δικαίου(πράξεις φορολογικών αρχών, αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων...)».

14. Βλ. άρθρο 21 παρ. 2 περ. α υποπερ. αα', «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».

15. Βλ. άρθρο 21 παρ. 2 περ. β' Ν. 2523/1997, «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».

την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς και την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής η οποία επέρχεται, είτε με την άπρακτη περίοδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής, είτε με την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής που ασκήθηκε, εφόσον ο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος δεν παρήγγειλε την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης.⁽¹⁶⁾

16. Βλ. Γεωργίου Δημήτραινα, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 402, Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 148. Αναφέρεται, επί του δευτέρου τρόπου άσκησης της ποινικής δίωξης στην κακουργηματική μορφή τέλεσης του εγκλήματος, ότι ισχύει το προαναφερθέν σχόλιο περί της καθολικής εξάρτησης του φορολογικού ποινικού δικαίου «από τις πράξεις των οργάνων εφαρμογής του διοικητικού φορολογικού δικαίου(· πράξεις φορολογικών αρχών, αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων...).».

3.2 Το ζήτημα του ορθού υπολογισμού της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής στις περιπτώσεις οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο πλαίσιο του άρθρου 4 παρ. 1 του Συντ. – Ο μηχανισμός της «ενδικοφανούς προσφυγής»

Προτού γίνει σχολιασμός και εκτεθούν οι προβληματισμοί που ανακύπτουν από τους προβλεπόμενους τρόπους άσκησης της ποινικής δίωξης στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, είναι σημαντικό να γίνει μνεία ενός ζητήματος που ανακύπτει αναφορικά με τον ορθό υπολογισμό της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής στις περιπτώσεις οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, η οποία επέρχεται με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση της προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής.

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο πλαίσιο του διοικητικού δικαίου, η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής αναστέλλεται για όλη την περίοδο όπου διαρκούν οι δικαστικές διακοπές, δηλαδή από την 1^η Ιουλίου έως την 15^η Σεπτεμβρίου.⁽¹⁷⁾

Ωστόσο, προβλέπεται κατ' εξαίρεση⁽¹⁸⁾, όσον αφορά τις προθεσμίες για την άσκηση προσφυγής ή ενδίκων μέσων ή άλλων ενδίκων βοηθημάτων οριζομένων από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, στο πλαίσιο φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, ότι δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα από πρώτης^(1^{ης}) ως τριακοστής πρώτης^(31^{ης}) του μηνός Αυγούστου.

17. Βλ. άρθρο 11 του Κώδικα Νόμων περί Δικών του Δημοσίου(ΝΔ 26/1944), όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του Ν. 3514/2006(ΦΕΚ Α'266/6.12.2006): «Σε όλες τις δίκες του Δημοσίου, κατά την διάρκεια των δικαστικών διακοπών, ουδεμία απολύτως τρέχει προθεσμία είτε εις βάρος του Δημοσίου είτε εις βάρος των άλλων διαδίκων, ούτε για την υπό τούτων ως τρίτων άσκηση δηλώσεων ούτε για την έγερση αγωγών, παρεμβάσεων και προσεπικλήσεων ούτε τέλος για την άσκηση οποιουδήποτε ενδίκου μέσου ή εξέταση μαρτύρων. Κάθε προθεσμία, η οποία έχει αρχίσει προ των διακοπών, καθώς και η εξέταση των μαρτύρων αναστέλλονται κατά τη διάρκεια των διακοπών». Βλ. άρθρο 11 παρ. 2 του Ν 1756/1988(Κώδικας Οργανισμού Δικαστηρίων και Κατάστασης Δικαστικών Λειτουργιών) «οι δικαστικές διακοπές αρχίζουν την 1^η Ιουλίου και λήγουν στις 15 Σεπτεμβρίου».

18. Βλ. άρθρο 11 του Κώδικα Νόμων περί Δικών του Δημοσίου μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 25 του Ν. 3610/2007 «3. Μετά το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 11 του κανονιστικού διατάγματος της 26.6. - 10.7.1944 (ΦΕΚ 139 Α') "Περί Κωδικός των νόμων περί δικών του Δημοσίου", όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 12 του ν.3514/2006 (ΦΕΚ 266 Α'), προστίθεται νέο εδάφιο που έχει ως εξής: "Εξαιρετικά, προκειμένου περί φορολογικών και τελωνειακών διαφορών στις προθεσμίες για την άσκηση προσφυγής ή ενδίκων μέσων ή άλλων ενδίκων βοηθημάτων οριζομένων από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας δεν υπολογίζεται το χρονικό διάστημα από πρώτης (1ης) έως τριακοστής πρώτης (31ης) του μηνός Αυγούστου."»

Από την ίδια τη διατύπωση του νόμου δημιουργείται η εντύπωση ότι ενώ για το ελληνικό Δημόσιο δεν τρέχει καμία προθεσμία σε βάρος του, καθ' όλη τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών, για τους ιδιώτες διαδίκους, στις περιπτώσεις φορολογικών και τελωνειακών διαφορών, η σχετική αναστολή επί των προθεσμιών άσκησης προσφυγής ή ενδίκων μέσων ή άλλων ενδίκων βοηθημάτων οριζομένων από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αναστέλλεται μόνο κατά τη διάρκεια του μηνός Αυγούστου.

Στην περίπτωση όμως αυτή καταστρατηγείται η αρχή της δικονομικής ισότητας των διαδίκων, η οποία αποτελεί ειδικότερη έκφανση της αρχής της ισότητας όλων των Ελλήνων πολιτών απέναντι στον νόμο, η οποία θεμελιώνεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος.

Κατά συνέπεια η ρύθμιση που εισάγει την εν λόγω εξαίρεση, προσβάλλοντας της Συνταγματική αρχή της δικονομικής ισότητας των διαδίκων, θα πρέπει να θεωρείται ανίσχυρη και ως εκ τούτου η αναστολή των προθεσμιών καθ' όλη τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών, να ισχύει και για τα ένδικα μέσα που ασκούν οι ιδιώτες διάδικοι, στις περιπτώσεις φορολογικών και τελωνειακών διαφορών.⁽¹⁹⁾

19. **Βλ. ενδεικτικά ΣτΕ ΟΛ 1780/2006**, «Με τις διατάξεις αυτές εισάγεται ευνοϊκή μεταχείριση υπέρ του Δημοσίου έναντι των ιδιωτών διαδίκων, όσον αφορά στη διάρκεια της αναστολής των εις βάρος τους προθεσμιών κατά την διάρκεια των δικαστικών διακοπών. Ειδικότερα, για μεν το Δημόσιο ορίζεται ότι δεν τρέχει καμία προθεσμία εις βάρος του καθ' όλη τη διάρκεια των δικαστικών διακοπών (από 1-7 έως 15-9), ενώ για τους ιδιώτες διαδίκους η εν λόγω αναστολή προθεσμιών χωρεί μόνον κατά τη διάρκεια του Αυγούστου (από 1-31). Οι ανωτέρω ρυθμίσεις, κατά το μέρος που με αυτές διαφοροποιείται εις βάρος του ιδιώτη διαδίκου η προθεσμία ασκήσεως ενδίκου μέσου μεταξύ του Δημοσίου και των ιδιωτών διαδίκων, είναι ανίσχυρες, ως αντικείμενες στην αρχή της δικονομικής ισότητας των διαδίκων, όπως αυτή συνάγεται από το άρθρο 4 παρ. 1 του Συντάγματος, για την αποκατάσταση της οποίας η αναστολή των προθεσμιών καθ' όλη την διάρκεια των δικαστικών διακοπών ισχύει και για τα ασκούμενα από τους ιδιώτες διαδίκους ένδικα μέσα (πρβλ. Σ.τ.Ε. 2807, 2808/2002, Ολομ.)». **Βλ. όμοια 1781/2006, Βλ. ΣτΕ 939/2011**, «Επειδή, η προθεσμία ασκήσεως αιτήσεως ακυρώσεως κατά πράξης ρυμοτομικού χαρακτήρα δημοσιευτέας στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης αρχίζει για τους τρίτους την επομένη της ημερομηνίας της πραγματικής κυκλοφορίας του οικείου φύλλου (Σ.τ.Ε. 2139/1999 κ.ά.). Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα από τους αιτούντες στοιχεία, τα οποία δεν αμφισβητούνται από τους λοιπούς διαδίκους, το φύλλο Δ' 415/16.5.2006 της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, στο οποίο δημοσιεύθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, κυκλοφόρησε για το κοινό στις 21.6.2005, λαμβανομένου δε υπόψη ότι η προθεσμία για την άσκηση αιτήσεως ακυρώσεως αναστέλλεται κατά το διάστημα των δικαστικών διακοπών, δηλαδή από 1.7. έως 15.9 (Σ.τ.Ε. 1240/2006, 43/2005, 2808/2002 Ολομ.), η υπό κρίση αίτηση, που κατατέθηκε στις 27.10.2006, ασκείται εμπροθέσμως, εφόσον δε η αίτηση ασκήθηκε και κατά τα λοιπά παραδεκώς, πρέπει να εξετασθεί επί της ουσίας».

Βεβαίως, πρέπει να διευκρινισθεί πως στο βαθμό που η εν λόγω εξαίρεση, σε περιπτώσεις φορολογικών και τελωνειακών διαφορών καταλαμβάνει και το ελληνικό Δημόσιο, ως διάδικο, δεν τίθεται ζήτημα αντισυνταγματικότητας της εν λόγω ρύθμισης.

Όσον αφορά το χρόνο της αναστολής που προβλέπεται εκ του νόμου, «πρέπει να υπολογίζεται σε ό,τι αφορά στη νόμιμη προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής κατά της φορολογικής εγγραφής και ότι η τελευταία δεν μπορεί να οριστικοποιηθεί πριν από την πάροδο της προθεσμίας αυτής».⁽²⁰⁾ Ως εκ τούτου και η ποινική δίωξη δεν δύναται να αρχίσει πριν από το πέρας της εν λόγω προθεσμίας, στην οποία υπολογίζεται αθροιστικά και ο χρόνος της αναστολής της.

Τέλος, είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι οι εκδιδόμενες από 1.8.2013 και μετά πράξεις των φορολογικών αρχών, διέπονται από το καθεστώς της «ενδικοφανούς προσφυγής»(η διαδικασία είναι εσωτερική) το οποίο θεσπίστηκε με το Ν. 4152/2013, στο πλαίσιο του παλιού Κ.Φ.Ε(άρθρο 70 Β Ν. 2238/1994) και στη συνέχεια βελτιώθηκε και εξορθολογίστηκε με το άρθρο 63 του νέου Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013). Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 63 παρ. 8 του νέου Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013) ο φορολογούμενος είναι υποχρεωμένος πλέον, με ποινή απαραδέκτου, προτού καταφύγει στην προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, στο πλαίσιο αμφισβήτησης οποιασδήποτε δυσμενούς πράξης που έχει εκδοθεί εις βάρος του από την Φορολογική Διοίκηση, να ασκήσει την «ενδικοφανή προσφυγή».

Εν ολίγοις, πλέον με την θέσπιση του νέου αυτού καθεστώτος, η προσφυγή που δύναται να ασκήσει ο φορολογούμενος, σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του Κ.Δ.Δ(Σύμφωνα με το άρθρο 66 ΚΔΔ η προσφυγή ασκείται μέσα σε προθεσμία εξήντα(60) ημερών, εκτός αν ο νομιμοποιούμενος διαμένει στην αλλοδαπή, οπότε οι αντίστοιχες προθεσμίες ορίζονται σε ενενήντα ημερών. Ωστόσο στην περίπτωση φορολογικών και τελωνειακών διαφορών η προσφυγή ασκείται σε προθεσμία τριάντα(30) ημερών), στρέφεται κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της «ενδικοφανούς προσφυγής» και όχι απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης της Φορολογικής Διοίκησης(άρθρο 63 παρ. 8 Ν. 4174/2013).

20. Βλ. Γεωργίου Δημήτρη, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 403

Με την άσκηση της εν λόγω προσφυγής βεβαιώνεται το 100% του αμφισβητούμενου ποσού από τη φορολογική Διοίκηση, καταβάλλεται το 50% αυτού και αναστέλλεται η καταβολή του υπόλοιπου. Ωστόσο, παρέχεται η δυνατότητα αναστολής καταβολής του συνόλου της οφειλής με αίτημα προς την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Μάλιστα, όπως διευκρινίζει χαρακτηριστικά και η αιτιολογική έκθεση του νέου Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013) «το υποχρεωτικό καθεστώς της ενδικοφανούς προσφυγής αφορά πράξεις που εκδίδονται από τις φορολογικές αρχές από 1.8.2013 και μετά και θεσπίστηκε για να εξυπηρετήσει τις περιπτώσεις υποθέσεων που επιδέχονται άμεσης επιλύσεως, όπως και για να λειτουργήσει ως στάδιο προελέγχου σε υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης, ώστε ν' αναδεικνύονται τα βασικά νομικά ζητήματα και να έχουν τεθεί υπό επεξεργασία τα πραγματικά ζητήματα που χρήζουν τεχνικών αναλύσεων και παρατηρήσεων. Με το άρθρο 63 εντάσσεται πλέον στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, με ορισμένες βελτιώσεις, το πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης και εξορθολογίζεται το υφιστάμενο πλαίσιο προθεσμιών».

Ωστόσο, το παράδοξο όσον αφορά την Ειδική Διοικητική Διαδικασία της ενδικοφανούς προσφυγής, το οποίο επισημαίνεται και από την Διεύθυνση Επιστημονικών Μελετών της Βουλής σε σχετική έκθεσή της, συνίσταται στο γεγονός ότι το αρμόδιο όργανο για την εξέταση της εν λόγω προσφυγής και των αντίστοιχων αιτημάτων αναστολής, το οποίο είναι η «Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης» του Ν. 4152/2013, δεν έχει ακόμα συσταθεί, ενώ την ίδια στιγμή στην παράγραφο 8 του άρθρου 63 αναφέρεται ότι: «Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη».

Σε αυτό λοιπόν το πλαίσιο σχολιάζεται ότι «η προχειρότητα με την οποία αντιμετωπίζονται τα κρίσιμα αυτά ζητήματα και ο όγκος των υποθέσεων που ήδη συσσωρεύονται, πιθανότατα θα οδηγήσουν στην απόρριψη των περισσότερων αιτημάτων, χωρίς εμβάθυνση στη ουσία της υπόθεσης και χωρίς καν να τηρούνται οι οικείες συνταγματικές επιταγές (προβλεπόμενη ήδη στον ΚΦΔ η μη υποχρεωτική

κλήση του φορολογουμένου κατά την εξέταση του αιτήματος ή τη λήψη της απόφασης)».(21) .

4. Ζητήματα και προβληματισμοί επί του τρόπου άσκησης της ποινικής δίωξης στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1-3) - Διχοτόμηση της ποινικής δίωξης και της παραγραφής της κακουργηματικής μορφής της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 2 περ. β')

4.1 Οι προβληματισμοί που ανακύπτουν εξαιτίας της διχοτόμησης της ποινικής δίωξης και παραγραφής της κακουργηματικής μορφής της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 2 περ. β')

Εκτέθηκε παραπάνω ότι στην περίπτωση της κακουργηματικής μορφής τέλεσης του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, προβλέπονται δύο τρόποι άσκησης της ποινικής δίωξης: α) στην περίπτωση που Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης για κακούργημα φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 2 περ. β'), η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται από τον οικείο προϊστάμενο της ελεγκτικής αρχής αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης, με βάση τα πορίσματα φορολογικού ελέγχου, ανεξάρτητα αν έχει ασκηθεί προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου(άρθρο 21 παρ. 2 περ.α' υποπερ.αα'), β)στην περίπτωση που Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν παραγγείλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης για κακούργημα φοροδιαφυγής στο εισόδημα, η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή, σε περίπτωση

21. Βλ. **Νικόλαος Παπαϊωάννου**, «Οι κυριότερες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», περιοδικό ΔΦΝ, τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-τεύχος 1520, σελ. 1222, Βλ. **Αιτιολογική έκθεση Ν. 4174/2013**, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1854

μη άσκησης προσφυγής, πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής* κατά της εγγραφής αυτής(άρθρο 21 παρ. 2.περ. β΄υποπερ. ββ΄). Η διχοτόμηση αυτή της ποινικής δίωξης στην κακουργηματική μορφή εμφάνισης του εν λόγω εγκλήματος δημιουργεί σοβαρά ζητήματα στο βαθμό που διχοτομείται και η έναρξη του χρόνου παραγραφής.(22)

Σε αυτήν την κατεύθυνση και αναφορικά με τον πρώτο τρόπο άσκησης της ποινικής δίωξης, στην περίπτωση δηλαδή που ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης, η παραγραφή του εγκλήματος αρχίζει, κατ΄ εξαίρεση του γενικού κανόνα που ισχύει για την έναρξη της παραγραφής στα εγκλήματα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997, από την ημερομηνία άσκησης της δίωξης αυτής(: άρθρο 21 παρ. 10 τελευταίο εδ. Ν. 2523/1997). Στην δεύτερη περίπτωση, δηλαδή στην περίπτωση που ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης, η παραγραφή 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 (άρθρο 21 παρ. 10 του Ν. 2523/1997).

Η νέα αυτή πρόβλεψη, περί δύο δυνατών τρόπων άσκησης της ποινικής δίωξης και αντίστοιχα δύο αφετηριών του χρόνου παραγραφής για το ίδιο έγκλημα, δημιουργεί πρώτον βασικά προβλήματα αναφορικά με τη δικονομική πορεία της ποινικής δίωξης στην περίπτωση που ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγείλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης(άρθρο 21 παρ. 2 περ. α΄).

22. Βλ. *Γεωργίου Δημήτραινα*, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», *ΠοινΔικ* 4-5/2012, σελ. 403, Βλ. *Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου*, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», *ΠοινΔικ* 2/2012, σελ.150

Στο πλαίσιο λοιπόν αυτού του μοντέλου ταχύτατης άσκησης της ποινικής δίωξης, η παραγραφή, η οποία έχει σαν αφετηρία την ημερομηνία άσκησης της ποινικής δίωξης, αναπόφευκτα καταδικάζεται σε αναστολή(: άρθρο 113 παρ. 1 ΠΚ)⁽²³⁾, αφού η ποινική δίωξη που έχει ασκηθεί δεν μπορεί να εξακολουθήσει σε περίπτωση που ασκήθηκε προσφυγή, αφού ο ίδιος ο νόμος απαιτεί την προηγούμενη έκδοση της τελεσίδικης κρίσης του διοικητικού δικαστηρίου, η οποία δεσμεύει το ποινικό δικαστήριο ως προς το αντικείμενο της φοροδιαφυγής στο εισόδημα.⁽²⁴⁾

Αυτό φυσικά συμβαίνει καθώς παραμένει σε ισχύ η πρόβλεψη του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 2523/1997 σύμφωνα με την οποία «3. Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά, σε σχέση πάντα με την τελευταία φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε νομότυπα».⁽²⁵⁾

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφερθεί «το παράδοξο» που ανακύπτει με τη διατήρηση της διάταξης του άρθρου 21 παρ. 3 και την περίπτωση της άμεσης άσκησης της ποινικής δίωξης κατά παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος.

23. Βλ. **άρθρο 113 παρ. 1 ΠΚ**, «Η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται για όσο χρόνο, σύμφωνα με διάταξη νόμου, δεν μπορεί να αρχίσει ή να εξακολουθήσει η ποινική δίωξη».

24. Βλ. **Γεωργίου Δημήτριάνα**, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 404

25. Βλ. **άρθρο 21 παρ. 3 και 4 του Ν. 2523/1997**, «3. Η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει τα δικαστήρια που επιλαμβάνονται του ποινικού μέρους της υπόθεσης ως προς το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί 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 παρόντος 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. 4. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, με την επιφύλαξη των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, υποβάλλει αμελλητί, σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης.»

Εκτέθηκε ήδη ότι σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 περ. α' «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:..».

Ενώ λοιπόν, όπως προκύπτει από την προαναφερθείσα διάταξη, ένα ποινικό δικαστήριο καλείται από τον νομοθέτη να προχωρήσει, κατά προτεραιότητα, στην εκδίκαση της κακουργηματικής μορφής στο εισόδημα, κατόπιν άμεσης άσκησης της ποινικής δίωξης, χωρίς να αναμένει την περάτωση της τυχόν εξελισσόμενης διοικητικής δικαστικής διαδικασίας που έχει διανοιχθεί, κατόπιν προσφυγής του φορολογούμενου, την ίδια στιγμή με την διάταξη του άρθρου 21 παρ. 3 εδ. α', καλείται να ενδιαφερθεί για την ύπαρξη τυχόν διοικητικού δεδικασμένου και να υπαχθεί σε αυτό.

Επί του παράδοξου αυτού ζητήματος έχουν διατυπωθεί οι εξής απόψεις. Κατά μία άποψη προτείνεται να εφαρμοστεί αναλογικά, και στην υπό κρίση περίπτωση, το άρθρο 61 του Κ.ΠοινΔ. Σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο «Όταν στο πολιτικό δικαστήριο εκκρεμεί δίκη για ζήτημα που ανήκει στην αρμοδιότητα των πολιτικών δικαστηρίων, που έχει όμως σχέση με την ποινική δίκη, μπορεί το ποινικό δικαστήριο κατά την κρίση του να αναβάλλει την ποινική δίκη έως το τέλος της πολιτικής. Η απόφαση αυτή μπορεί να ανακληθεί».

Στο πλαίσιο λοιπόν αυτής της άποψης, προτείνεται να εφαρμόζεται κατ' αναλογία το άρθρο 61 του Κ.Ποιν.Δ και σε περιπτώσεις εκκρεμών διοικητικών δικών, προκειμένου να αποφευχθούν οι κίνδυνοι που επαπειλούνται «από μία πρόωρη αμετάκλητη ποινική καταδίκη για

φοροδιαφυγή, την οποία ακολουθεί μια αμετάκλητη απόφαση διοικητικού δικαστηρίου περί ανυπαρξίας φορολογικής οφειλής».(26)

Κατά μία άλλη ωστόσο άποψη, η λύση που προτείνεται επί του ζητήματος αυτού είναι η διάταξη 21 παρ. 3 του Ν. 2523/1997 να εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, όπου προβλέπεται ακόμα οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (δηλαδή άρθρο 17 παρ. 2 περ. α' και άρθρο 17 παρ. 2 περ. β', όταν δεν έχει γίνει παραγγελία για άμεση άσκηση ποινικής δίωξης). Όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στο πλαίσιο της εν λόγω άποψης «επέκταση αυτής της διάταξης και στις λοιπές περιπτώσεις του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 και στην περίπτωση του άρθρου 18 Ν 2523/1997 θα καθιστούσε ανενεργείς τις ρυθμίσεις για άμεση κίνηση της ποινικής δίωξης...».(27)

Επανερχόμενοι στο ζήτημα της διχοτόμησης της παραγραφής ως αποτέλεσμα της διχοτόμησης της ποινικής δίωξης, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι η πρόβλεψη δύο χρονικών σημείων έναρξης της παραγραφής δημιουργεί νομικά και ουσιαστικά προβλήματα στο πεδίο εφαρμογής της παραγραφής, ως λόγου εξάλειψης του αξιοποίνου. Αυτό συμβαίνει διότι η εν λόγω ρύθμιση δίνει τη δυνατότητα στον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, να διαχειριστεί έναν λόγο εξάλειψης του αξιοποίνου, αναλόγως του αν θα αποφασίσει περί της άμεσης ασκήσεως της ποινικής δίωξης ή όχι.

26. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 150, Βλ.(ομοίως) Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 226, 298, Βλ. ΑΠ 295/2007, «Τέλος κατά το άρθρο 580 παρ. 4 ΚΠολΔ οι αποφάσεις της Ολομέλειας και των Τμημάτων του Αρείου Πάγου δεσμεύουν τα δικαστήρια που ασχολούνται με την ίδια υπόθεση ως προς τα νομικά ζητήματα που έλυσαν. Τα νομικά ζητήματα, για τα οποία ομιλεί το άρθρο τούτο, μπορεί να ανάγονται είτε στο ουσιαστικό, είτε στο δικονομικό δίκαιο, γεγονός που προκύπτει τόσο από την αδιάσπικτη διατύπωση της διατάξεως, όσο και από το ότι η παραπομπή διατάσσεται επί αναιρέσεως, για παράβαση όχι μόνο του ουσιαστικού, αλλά, με τους κατ' ιδίαν λόγους αναιρέσεως που θεσπίζει το άρθρο 559 ΚΠολΔ, και του δικονομικού δικαίου. Ιδρύεται δε ο αναιρετικός λόγος του άρθρου 559 αριθ. 18 ΚΠολΔ, όταν το δικαστήριο της παραπομπής δεν συμμορφωθεί προς την αναιρετική απόφαση, δηλαδή δεν ακολουθήσει, όσον αφορά το νομικό ζήτημα για το οποίο απαγγέλθηκε η αναίρεση, τη λύση που δόθηκε από τον Άρειο Πάγο».

27. Βλ. Λάμπρου Τσόγκα(αντίθετη άποψη), «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 996

Αναφορικά με τον Συνταγματικά εναρμονιζόμενο χαρακτήρα της διάταξης, κρίνεται ότι αντιτίθεται στο άρθρο 4 παρ. 1 του Συντ., το οποίο αναφέρεται στην ισότητα των Ελλήνων πολιτών ενώπιον του νόμου, καθώς για πράξεις με την ίδια εγκληματική βαρύτητα και ταυτότητα, προβλέπονται διαφορετικά χρονικά σημεία έναρξης της παραγραφής με αποτέλεσμα, για κάποιους κατηγορούμενους η παραγραφή να ξεκινάει από την ημέρα άσκησης της ποινικής δίωξης (: άρθρο παρ. 10 εδ. τελευταίο του Ν. 2523/1997) και για κάποιους άλλους να 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.⁽²⁸⁾

4.2 Συμπερασματικά σχόλια επί της παραγραφής του αδικήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997

Ολοκληρώνοντας το ζήτημα της διχοτόμησης της ποινικής δίωξης και παραγραφής του αδικήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997, πρέπει να αναφερθούν τα κάτωθι συμπερασματικά σχόλια. Όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω, η παραγραφή(άρθρο 111 ΠΚ), ως λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου, επηρεάζεται από τον χαρακτήρα ενός εγκλήματος ως διαρκούς ή στιγμιαίου, καθώς στα μεν στιγμιαία εγκλήματα αρχίζει να τρέχει από την στιγμή της πραγμάτωσης της αντικειμενικής του υπόστασης, στα δε διαρκή εγκλήματα ο χρόνος της παραγραφής αρχίζει να τρέχει από την τελευταία χρονική στιγμή της παρατεινόμενης καταστάσεως, η οποία προσβάλλει το έννομο αγαθό. Ενώ λοιπόν θα ανέμενε κανείς «ο πλασματικός» διαρκής χαρακτήρας που αποδίδεται και στο αδίκημα του άρθρου 17 να επηρεάσει αντίστοιχα και την παραγραφή του εγκλήματος, κάτι τέτοιο δεν συμβαίνει.

28. Βλ. Γ. Δημήτριάνας, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 404

Αυτό αποδεικνύεται από το άρθρο 21 παρ. 10 του Ν. 2523/1997 το οποίο ορίζει ότι, για το αδίκημα του άρθρου 17, χρονικό σημείο έναρξης της παραγραφής είναι α) η τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε, β) η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προσφυγής, γ) η ημερομηνία άσκησης της ποινικής δίωξης.

Το παράδοξο ωστόσο είναι ότι, ενώ η παραγραφή του νόμου καθεαυτή δεν εξαρτάται από την, έστω και «πλασματική», διάρκεια που αποδίδεται και στο υπό κρίση έγκλημα, ο νομοθέτης εξάρτησε το χρόνο ολοκλήρωσης και του συγκεκριμένου εγκλήματος, αυθαίρετα, στο μέτρο που δεν υπάρχει αντιστοιχία του ποινικού φαινομένου με ότι πραγματικά συμβαίνει στον εμπειρικό κόσμο, από την παραγραφή, που όπως ήδη εκτέθηκε, αν και θα ανέμενε κανείς το αντίθετο, δεν επηρεάζεται καθόλου από τη διάρκεια τόσο του εν λόγω εγκλήματος όσο και των λοιπών εγκλημάτων που τυποποιούνται στο Ν. 2523/1997. ⁽²⁹⁾

5. Η άσκηση της ποινικής δίωξης και η παραγραφή στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου(άρθρο 17 παρ. 4 του Ν. 2523/1997)

Ο Ν. 3943/2011, όπως ήδη εκτέθηκε διέυρυνε σημαντικά το αξιόποιο των εγκλημάτων φοροδιαφυγής, αναβαθμίζοντας τις ποινές στις διακεκριμένες εκδοχές των εν λόγω εγκλημάτων. Το μόνο αδίκημα φοροδιαφυγής που εξαίρεσε από τις επιβαρυντικές ρυθμίσεις είναι το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου. Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση, ενώ όλες οι διακεκριμένες μορφές των εγκλημάτων φοροδιαφυγής απειλούνται πλέον «με κάθειρξη(5-20 χρόνια)», το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου εξακολουθεί (αν και έγκλημα βλάβης ενώ η φοροδιαφυγή στο εισόδημα(άρθρο 17 παρ. 1) είναι έγκλημα διακινδύνευσης) στην διακεκριμένη του μορφή να απειλείται με κάθειρξη μέχρι δέκα έτη.

29. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1311-1312

Ωστόσο, η εξαίρεση του εν λόγω εγκλήματος από τις επιβαρυντικές ποινές που καθιερώθηκαν με το νέο νόμο για τη διακεκριμένη εκδοχή του δεν είναι η μόνη, καθώς η φοροδιαφυγή στο φόρο πλοίου δεν φαίνεται, κατά μία άποψη, να εμπίπτει στο άρθρο 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται τίποτε ειδικότερο σε σχέση με την άσκηση της ποινικής δίωξης στην περίπτωση της εν λόγω εγκληματικής συμπεριφοράς.

Ως εκ τούτου και στο πλαίσιο της εν λόγω άποψης, εφόσον για την συγκεκριμένη εγκληματική συμπεριφορά δεν προβλέπεται κάτι ειδικότερο, ως προς την άσκηση της ποινικής δίωξης, προτείνεται η εφαρμογή των γενικών διατάξεων του Κ.Ποιν.Δ για την άσκηση της ποινικής δίωξης καθώς και των γενικών διατάξεων για την παραγραφή. Η εν λόγω άποψη βρίσκει δικαιολογητική βάση στο ίδιο το άρθρο 21 παρ. 12 του Ν. 2523/1997, βάσει του οποίου όταν δεν προβλέπεται κάτι ειδικότερο «εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα».⁽³⁰⁾

Βεβαίως επί του θέματος αυτού έχει διατυπωθεί και μία άλλη άποψη σύμφωνα με την οποία εφόσον δεν προβλέπεται κάτι ειδικότερο για την άσκηση της ποινικής δίωξης στο εν λόγω αδίκημα, θα πρέπει «να γίνουν δεκτές στο σύνολό τους οι διακρίσεις που θεσπίστηκαν για το αδίκημα του άρθρου 17 παρ. 1-3 είτε- ορθότερα –θα πρέπει να θεωρηθεί ότι ο νομοθέτης δεν επιθυμούσε τη μεταβολή των ρυθμίσεων που το αφορούσαν και συνεπώς αυτό εξακολουθεί να υπάγεται στο παλαιό ευμενέστερο καθεστώς(:ψήφιση Ν. 2523/1997), όπως αυτό ισχύει πλέον μόνο για τα πλημμελήματα».⁽³¹⁾

Τέλος, η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 2523/1997 ισχύει και στην υπό κρίση εγκληματική συμπεριφορά, σε περίπτωση που ασκηθεί προσφυγή, καθώς καταλαμβάνει όλες ανεξαιρέτως τις εγκληματικές συμπεριφορές που τυποποιούνται στο άρθρο 17 του Ν. 2523/1997.

30. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ.404 επ.

31. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 148

6. Η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, ως υποχρεωτικός λόγος αποχής από την ποινική δίωξη.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997 (άρθρο 3 παρ. 2 περ. θ') «*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 ποινική δίωξη*».

Με την εν λόγω ρύθμιση εισάγεται ουσιαστικά ένας υποχρεωτικός λόγος αποχής από την ποινική δίωξη, ή κατ αναλογία, ένας λόγος αναστολής της ποινικής δίωξης.⁽³²⁾ Στο πλαίσιο κριτικής που ασκείται επί της συγκεκριμένης διάταξης υποστηρίζεται ότι «*η παραπάνω διάταξη, αν και δεν θεραπεύει, παρέχει πάντως μία ελάχιστη (: αυτονόητη) διέξοδο για την αντιμετώπιση του οξύτατου δικαιοκρατικού προβλήματος που αναφύεται λόγω περιορισμένων- παρά τις σημαντικές βελτιώσεις που επήλθαν μετά την τροποποίηση του άρθρου 83 ΚΕΔΕ με το άρθρο 11 του Ν. 3943/2011- δυνατοτήτων που παρέχει η ελληνική νομοθεσία στους πολίτες να συμψηφίζουν ευχερώς απαιτήσεις τους κατά του Δημοσίου(π.χ αξιώσεις επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, χρηματικές αξιώσεις από συμβάσεις δημοσίων έργων ή προμηθειών) με χρέη τους έναντι αυτού. Έτσι, μπορεί να αποφεύγεται τουλάχιστον το φαινόμενο, να υφίστανται, πέραν των υπολοίπων, και προσβολή της τιμής ή της ελευθερίας τους, λόγω της ποινικής δίωξής τους, πολίτες, η οικονομική κατάρρευση των οποίων και, κατ' επέκταση, η αδυναμία τους προς πληρωμή των φορολογικών χρεών τους έχει ως –ενίοτε βασική-αιτία, την μακρόχρονη αυθαίρετη άρνηση του Δημοσίου προς καταβολή σε αυτούς όσων τους οφείλει*».⁽³³⁾

32. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 263

33. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 149

7. Το ζήτημα της πτώχευσης του φορολογούμενου και η επίδρασή του στην άσκηση της ποινικής δίωξης στο πλαίσιο του εγκλήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997

Ένα σημαντικό ζήτημα με το οποίο η δικαστηριακή πρακτική έχει βρεθεί αντιμέτωπη, είναι το κατά πόσο η κατάσταση πτώχευσης, στην οποία έχει περιέλθει ο φορολογούμενος, επηρεάζει την κίνηση της ποινικής δίωξης για το αδίκημα του άρθρου 17(και 18). Η ίδια η νομολογία⁽³⁴⁾, επί του ζητήματος αυτού, έχει λάβει θέση, διακρίνοντας δύο περιπτώσεις. Στο πλαίσιο της πρώτης περίπτωσης, αν φορολογούμενος δήλωσε ο ίδιος στη Γραμματεία του Πρωτοδικείου το γεγονός ότι έχει περιέλθει σε πτώχευση και ως εκ τούτου δεν δύναται να προβεί σε πληρωμή των χρεών του, τότε η οφειλή φόρου που αφορά το μεταγενέστερο της δήλωσης διάστημα δεν επικαλύπτεται από τον δόλο που απαιτείται προκειμένου να στοιχειοθετηθεί το αδίκημα του άρθρου 17 (ή 18) του Ν. 2523/1997. Στην περίπτωση όμως που η κήρυξη της κατάστασης πτώχευσης έγινε με αίτηση πιστωτή του φορολογούμενου, λόγω του ότι, αν και ο φορολογούμενος δεν ήταν σε θέση να εξοφλήσει του δανειστές του, συνέχισε τη δραστηριότητά του και κηρύχθηκε σε πτώχευση κατόπιν δικονομικής πρωτοβουλίας των δανειστών του, εξαιτίας μη πληρωμής τους, τότε η πτώχευσή του δεν επηρεάζει την όποια ευθύνη του για τα αδικήματα που τυποποιούνται στο άρθρο 17 (ή 18).

Στην τελευταία λοιπόν αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη μπορεί να κινηθεί σε βάρος του φορολογούμενου, καθώς αναγνωρίζεται η συνδρομή του στοιχείου του δόλου στο πρόσωπό του.⁽³⁵⁾

34. Βλ. ΑΠ 2618/2008 (αδημ.) σε Λάμπρο Τσόγκα «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 996

35. Βλ. Λάμπρου Τσόγκα, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 996

II. Το Οικονομικό Έγκλημα και ο ρόλος του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος (άρθρο 17 Α Ν. 2523/1997) πριν και μετά την άσκηση της ποινικής δίωξης

1. Εισαγωγικά σχόλια

Αρχικά και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα εκτέθηκαν περί τη σημασίας της υποβολής μηνυτήριας αναφοράς προκειμένου να ασκηθεί ποινική δίωξη, προκύπτει ότι η μηνυτήρια αναφορά, αποτελεί το μόνο μέσο προκειμένου να πληροφορηθεί ο Εισαγγελέας Πλημμελειοδικών, την τέλεση κάποιου από τα αδικήματα που τυποποιούνται στο Ν. 2523/1997.

Μάλιστα είναι χαρακτηριστικό, όπως υποστηρίζεται, ότι πριν τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 3943/2011, ο Εισαγγελέας δεν ήταν δυνατόν να προβεί σε καμία προανακριτική ενέργεια, προτού του υποβληθεί η μηνυτήρια αναφορά.

Σε αυτή την κατεύθυνση, χαρακτηριστική είναι η υπ' αριθμ. 326/2004 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία επί του ζητήματος, αν υπάρχει υποχρέωση διενέργειας Φορολογικού ελέγχου κατόπιν παραγγελίας Εισαγγελέα ή προανακριτικού υπαλλήλου προς τον Προϊστάμενο ΔΟΥ και σύνταξη έκθεσης προς αυτόν, απεφάνθη το εξής: «από καμία διάταξη νόμου δεν παρέχεται η δυνατότητα στον Εισαγγελέα, όπως παραγγείλει ή διατάξει ο ίδιος ή δια των προανακριτικών υπαλλήλων τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τη σύνταξη σχετικής έκθεσης από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, αφού οι ανωτέρω ενέργειες ανήκουν αναμφίβολα στην αποκλειστική αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ασκούν το ελεγκτικό τους έργο υπό αυστηρές διαδικαστικές προϋποθέσεις σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις».⁽³⁶⁾

Ωστόσο με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν. 3943/2011, προστέθηκε στο Ν. 2523/997 το άρθρο 17 Α δια του οποίου προστέθηκε, ο θεσμός του «Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος»⁽³⁷⁾, ο οποίος θα αναλυθεί εν συνεχεία.

36. Βλ. Γνωμοδότηση 326/2004, σελ. 22

37. Βλ. Πόπη Η. Παπανδρέου, «Ο Οικονομικός Εισαγγελέας με τον Ν 3943/2011 «Περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής», Αρμοδιότητες- Προβληματισμοί», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 410 επ.

Στο πλαίσιο λοιπόν αυτού του νέου θεσμού, προβλέπεται πλέον ρητά στο νέο άρθρο 17 Α του Ν. 2523/1997 (άρθρο 2 παρ. 3 του Ν. 3943/2011), ότι ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος πέραν των εποπτικών, συντονιστικών και καθοδηγητικών αρμοδιοτήτων που έχει, προς όλους γενικά τους υπαγόμενους στο Υπουργείο Οικονομικών γενικούς και ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους, ενημερώνεται επιπλέον για όλες τις πληροφορίες που περιέχονται στις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες, αξιολογεί και διερευνά τις εν λόγω πληροφορίες, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που περιέχεται σε γνώση του σχετικά με αυτά με οποιονδήποτε τρόπο και μέσο (βλ. άρθρο 17 Α παρ. 3-4).

Βεβαίως, η πιο σημαντική αλλαγή που επήλθε με το νέο νόμο, συνίσταται στο γεγονός ότι ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, σε αντίθεση με ότι συνέβαινε προ ισχύος του Ν. 3943/2011, δύναται να παραγγείλει ο ίδιος τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης από τους γενικούς ή ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους(βλ. άρθρο 17 Α παρ. 5).

2. Η έννοια του «Οικονομικού Εγκλήματος»

Αρχικά πρέπει να επισημανθεί πως στην επιστήμη του Ποινικού Δικαίου, δεν υφίσταται παγιωμένος ορισμός του οικονομικού εγκλήματος. Το οικονομικό έγκλημα, γίνεται δεκτό, ότι προσδιορίζεται συνήθως με αναφορά στο ιδιαίτερο έννομο αγαθό, το οποίο προσβάλλεται με την τέλεση της εν λόγω πράξης. Προτού παρατεθεί ένας ορισμός της έννοιας του οικονομικού εγκλήματος, πρέπει να διευκρινισθούν τα εξής: πρώτον, αν και στην ελληνική έννομη τάξη⁽³⁸⁾ υπάρχουν εγκλήματα με οικονομικό περιεχόμενο ή σημασία, όπως είναι για παράδειγμα τα εγκλήματα κατά της ιδιοκτησίας ή κατά της περιουσίας, εντούτοις οι εν λόγω εγκληματικές συμπεριφορές δεν συνιστούν «οικονομικό έγκλημα», μόνο εκ του γεγονότος ότι παρουσιάζουν κάποια οικονομική παράμετρο.

38. Βλ. Ν. Κουράκης, Μαρία Κράμβια-Καπάρδη, Ανδρέας Καπάρδης, «Οικονομικά Εγκλήματα στην Κύπρο- Μια πολυθεματική προσέγγιση» και ειδικότερα στο άρθρο του Ν. Κουράκη, «Το οικονομικό έγκλημα στην Ελλάδα σήμερα», εκδόσεις Αντ. Ν Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2001, σελ. 323 επ.

Στο πλαίσιο αυτό η βασική διαφορά του οικονομικού εγκλήματος από το έγκλημα με οικονομικό περιεχόμενο ή σημασία έγκειται στο γεγονός ότι ο δράστης χρησιμοποιεί τους ίδιους τους μηχανισμούς του οικονομικού συστήματος, για την διάπραξη οικονομικών εγκλημάτων. Εστιάζοντας μάλιστα στη φοροδιαφυγή, αυτή συνιστά κλασική περίπτωση οικονομικού εγκλήματος όχι μόνο επειδή έχει σαν συνέπεια την πρόκληση απωλειών στα κρατικά έσοδα, αλλά κυρίως γιατί οι εν λόγω απώλειες πλήττουν όλους τους φορολογούμενους, δηλαδή έχουν κοινωνικοοικονομικές συνέπειες. Από αυτό προκύπτει ότι οι συνέπειες ενός οικονομικού εγκλήματος δεν πλήττουν μόνο ατομικά αγαθά αλλά και υπερατομικά.

Δεύτερον, πέραν της οικονομικής παραμέτρου, η οποία δεν αρκεί προκειμένου ένα έγκλημα να χαρακτηριστεί οικονομικό, δεν δύναται, ο εν λόγω χαρακτηρισμός να θεμελιωθεί στη βάση ποσοτικών κριτηρίων, κατά τρόπο απόλυτο και αποκλειστικό, αν και ο ορισμός του οικονομικού εγκλήματος ενέχει και ποσοτικά κριτήρια, όχι όμως βασιζόμενος αποκλειστικά και μόνο σε αυτά. Για παράδειγμα όπως κάθε μορφή απάτης δεν συνιστά οικονομικό έγκλημα, ομοίως και κάθε «μεγάλη πράξης απάτης» εξίσου δεν συνιστά, σε κάθε περίπτωση, οικονομικό έγκλημα, ακόμα και αν η περιουσιακή ζημία είναι ιδιαίτερος μεγάλη.

Τρίτον, ως οικονομικό έγκλημα δεν πρέπει να νοείται κάθε αξιόποινη συμπεριφορά, δια της οποίας ο δράστης αποβλέπει είτε σε δικό του προσωπικό όφελος ή σε όφελος τρίτου, για λογαριασμό του οποίου ενεργεί.

Με βάση λοιπόν, αφενός τις παραπάνω παρατηρήσεις, αφετέρου το γεγονός ότι το οικονομικό έγκλημα προσδιορίζεται συνήθως με αναφορά στο ιδιαίτερο αγαθό το οποίο πλήττει και ως τέτοιο μπορεί να νοηθεί *«η οικονομία και ιδιαίτερα η εθνική οικονομία στο σύνολο ή σε κάποιους επιμέρους κλάδους ή θεσμούς της ή η οικονομική τάξη»*³⁹, ως οικονομικό έγκλημα ορίζεται, η τυποποιημένη στο νόμο

39. Βλ. Πόπης Η. Παπανδρέου, «Ο Οικονομικός Εισαγγελέας με τον Ν 3943/2011 «Περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής», Αρμοδιότητες- Προβληματισμοί», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 410

αξιόποινη πράξη, που τελείται με εκμετάλλευση των δυνατοτήτων του οικονομικού συστήματος, αποσκοπεί στην επαύξηση της περιουσίας του δράστη ή και άλλου για τον οποίο αυτός ενεργεί και κατά κανόνα βλάπτει την περιουσία του Δημοσίου, Τραπεζών, Επιχειρήσεων ή πιστωτών τους ή του καταναλωτικού κοινού⁽⁴⁰⁾ ή το σύνολο της αθέμιτης εκείνης δραστηριότητας, η οποία τελείται μέσω των επιχειρήσεων και έχει ως αποτέλεσμα την προσβολή (απειλή ή βλάβη) της καλής λειτουργίας της οικονομίας ή σημαντικών κλάδων και θεσμών της».⁽⁴¹⁾

Μάλιστα, εξαιρώντας από την έννοια του οικονομικού εγκλήματος αφενός το οργανωμένο έγκλημα, αφετέρου τα καθαρώς δημοσιονομικά εγκλήματα, γίνεται αντιληπτό ότι το έννομο αγαθό κατά του οποίου στρέφονται και πλήττουν τα οικονομικά εγκλήματα είναι η οικονομική τάξη.

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση, ως οικονομικό έγκλημα πρέπει να θεωρείται «η προσβολή της οικονομικής τάξεως που εξωτερικεύεται με την απόκτηση οικονομικών πλεονεκτημάτων προερχόμενων είτε από την ανάπτυξη αθέμιτης οικονομικής δραστηριότητας είτε από την καταχρηστική εκμετάλλευση οικονομικής ισχύος».⁽⁴²⁾

40. Βλ. Βασιλείου Ι. Ζησιάδη, «Η Οικονομική Εγκληματικότητα- Το ουσιαστικό και Δικονομικό Ποινικό Δίκαιο», Β' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2002, σελ. 38

41. Βλ. Ν. Κουράκης, «Τα οικονομικά εγκλήματα- Τόμος Ι», εκδόσεις ANT. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2007, σελ. 57

42. Βλ. Ν. Λίβος, «Η διεξαγωγή διοικητικών και ανακριτικών ερευνών από το ΣΔΟΕ», σε συλλογικό τόμο: Φορολογικές κυρώσεις, 2002, σελ. 119 επ.

2.1 Η κατηγοριοποίηση των Οικονομικών Εγκλημάτων

Υπό το πρίσμα των παραπάνω παρατηρήσεων και με κριτήριο των πεδίο των οικονομικών σχέσεων, τα οικονομικά εγκλήματα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής⁽⁴³⁾: 1. Εγκλήματα που αφορούν τις οικονομικές λειτουργίες του κράτους, 2. Εγκλήματα που αφορούν την οικονομική λειτουργία υπερκρατικών οργανισμών, 3. Εγκλήματα που αφορούν τη λειτουργία των οικονομικών επιχειρήσεων, 4. Εγκλήματα που αφορούν τις σχέσεις της επιχείρησης με τους εργαζόμενους, 5. Εγκλήματα που αφορούν τη λειτουργία των μεγάλων επιχειρήσεων που λειτουργούν με τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας σε εθνικό και διεθνές επίπεδο, 6. Εγκλήματα στο πεδίο του Τραπεζικού και Χρηματοπιστωτικού συστήματος, 7. Εγκλήματα που αφορούν το νόμισμα και το συνάλλαγμα και τα σύγχρονα μέσα συναλλαγών, 8. Εγκλήματα σχετικά με το χρηματιστήριο, 9. Εγκλήματα στο πεδίο της πληροφορικής ως οργανωτικού μέσου της δομής και της λειτουργίας των οικονομικών σχέσεων, 10. Εγκλήματα που αφορούν τις δυσλειτουργικές συνέπειες της οικονομικής δραστηριότητας σε σχέση με το περιβάλλον, 11. Εγκλήματα που αφορούν σε έκνομες δοσοληψίες πολιτικών με μεγάλα οικονομικά συμφέροντα.⁽⁴⁴⁾

43. Βλ. **Πόπης Η. Παπανδρέου**, «Ο Οικονομικός Εισαγγελέας με τον Ν 3943/2011 «Περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής», *Αρμοδιότητες- Προβληματισμοί*», *ΠοινΔικ 4-5/2012*, σελ. 412-413

44. Βλ. **Βλ. Ν. Κουράκης, Μαρία Κράμβια-Καπάρδη, Ανδρέας Καπάρδης**, «Οικονομικά Εγκλήματα στην Κύπρο- Μια πολυθεματική προσέγγιση» και ειδικότερα στο άρθρο του Ν. Κουράκη, «Το οικονομικό έγκλημα στην Ελλάδα σήμερα», εκδόσεις Αντ. Ν Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2001, σελ. 327 επ.

3. Ο θεσμός του Οικονομικού Εισαγγελέα (άρθρο 17 Α Ν. 2523/1997)

Με το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν. 3943/2011, προστέθηκε στο νόμο 2523/1997 το άρθρο 17Α και ως εκ τούτου εισήχθη στην ελληνική έννομη τάξη ο θεσμός του «Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος», στο πλαίσιο καταπολέμησης της οικονομικής εγκληματικότητας.

Αρχικά λοιπόν, Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ορίζεται μαζί με τον αναπληρωτή του, εισαγγελικός λειτουργός με βαθμό Αντεισαγγελέα Εφετών, από εκείνους οι οποίοι υπηρετούν στην Εισαγγελία Εφετών Αθηνών. Στο πλαίσιο των καθηκόντων του ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ενεργεί με πλήρη και αποκλειστική απασχόληση και συνεπικουρείται από τρεις τουλάχιστον, εισαγγελείς ή αντεισαγγελείς πρωτοδικών, εκ των οποίων δύο τουλάχιστον από αυτούς υπηρετούν στην Εισαγγελία Αθηνών και ο ένας υπηρετεί στην Εισαγγελία Πρωτοδικών Θεσσαλονίκης. Το έργο όλων των Οικονομικών Εισαγγελέων συντονίζει και εποπτεύει, στο πλαίσιο πλήρους ή μερικής απασχόλησης, Αντεισαγγελέας του Αρείου Πάγου(άρθρο 17^Α παρ. 1 και 2).

Στα καθήκοντα του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, η κατά τόπο αρμοδιότητα του οποίου επεκτείνεται σε όλη την Επικράτεια, ανήκει η εποπτεία, η καθοδήγηση και ο συντονισμός των ενεργειών των γενικών κατά το άρθρο 33 παράγραφος 1 περίπτωση α΄ του Κ.Π.Δ. και ειδικών προανακριτικών υπαλλήλων, ιδίως δε υπαλλήλων του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.), των Τελωνείων, της Ε.Λ.Υ.Τ. και των φοροελεγκτικών υπηρεσιών, εν γένει, του Υπουργείου Οικονομικών, κατά τη διενέργεια ερευνών, προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης για την εξακρίβωση τελέσεως κάθε είδους φορολογικών και οικονομικών εγκλημάτων και οποιονδήποτε άλλων συναφών, εφόσον αυτά διαπράττονται σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, νομικών προσώπων του ευρύτερου δημόσιου τομέα και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ή βλάπτουν σοβαρά την εθνική οικονομία(άρθρο 17^Α παρ. 3).

Ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος ενημερώνεται για όλες τις καταγγελίες και τις πληροφορίες που περιέχονται στις υπηρεσίες της παραγράφου 3 για εγκλήματα της αρμοδιότητάς του, αξιολογεί δε και διερευνά τις πληροφορίες αυτές, καθώς και

κάθε άλλη πληροφορία που περιέρχεται σε γνώση του, σχετικά με αυτά, με οποιονδήποτε τρόπο και μέσο(άρθρο 17Α παρ. 4). Για τη διερεύνηση των υποθέσεων που ανήκουν στην αρμοδιότητά του, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος μπορεί να παραγγέλλει τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης από τους κατά την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου γενικούς ή ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους (άρθρο 17 Α παρ. 5). Η δικογραφία που σχηματίζεται μετά την ολοκλήρωση της προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης διαβιβάζεται στους κατά τόπο αρμόδιους για την ποινική δίωξη εισαγγελείς πρωτοδικών, με την παραγγελία άμεσης άσκησης ποινικής δίωξης(άρθρο 17^Α παρ. 6). Με σύμφωνη γνώμη του εποπτεύοντος Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου, που έχει ορισθεί σύμφωνα με την παράγραφο 2, ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος μπορεί να παραγγέλλει τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης από τον κατά τόπο αρμόδιο εισαγγελέα πρωτοδικών, χωρίς να στερείται τις αρμοδιότητες που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, μετά το πέρας της οποίας ενημερώνεται εγγράφως για την πορεία της(άρθρο 17 Α παρ. 7).

Οι εισαγγελικοί λειτουργοί της παραγράφου 1 έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για την άσκηση του έργου τους, μη υποκείμενοι στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και κάθε άλλου είδους απορρήτου και σε κάθε μορφής αρχείο Δημόσιας Αρχής ή Οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα(άρθρο 17 Α παρ. 8)

Για τη διοικητική και γραμματειακή υποστήριξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και των εισαγγελικών λειτουργών της παραγράφου 1 του άρθρου, συστήνεται στο Υπουργείο Οικονομικών Γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, το οποίο διευθύνεται από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Υπηρεσιακή Μονάδα του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος μπορεί να συστήνεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και στην Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας του Σ.Δ.Ο.Ε.. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά από εισήγηση του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, δημιουργούνται οι αναγκαίες θέσεις επιστημονικού, διοικητικού και βοηθητικού προσωπικού του Γραφείου, οι οποίες καλύπτονται με μετακίνηση προσωπικού του

Υπουργείου Οικονομικών ή με απόσπαση, μετά από πρόταση του ίδιου Εισαγγελέα. Καθήκοντα προϊσταμένου του Γραφείου ασκεί υπάλληλος ΠΕ, με βαθμό Α' που ορίζεται με απόφαση του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Η απόσπαση διενεργείται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του καθ' ύλην αρμόδιου Υπουργού για διάρκεια δύο ετών, χωρίς να απαιτείται γνώμη των υπηρεσιακών συμβουλίων, και μπορεί να ανανεώνεται με όμοια απόφαση, για ίσο χρονικό διάστημα μέχρι δύο φορές(άρθρο 17 Α παρ. 9).

Τέλος, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Δικαιοσύνης, Διαφάνειας και Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων, μπορεί να αποσπώνται στις Εισαγγελίες Πρωτοδικών και Εφετών υπάλληλοι του Υπουργείου Οικονομικών, για την υποβοήθηση του έργου των εισαγγελικών λειτουργιών όταν διενεργείται προανάκριση ή προκαταρκτική εξέταση για οικονομικά ή άλλα συναφή με αυτά εγκλήματα, για χρονικό διάστημα δύο ετών που μπορεί να παρατείνεται με όμοια απόφαση, για ίσο χρονικό διάστημα μέχρι δύο φορές. Οι υπάλληλοι που αποσπώνται λαμβάνουν το σύνολο των πάσης φύσεως αποδοχών της θέσης από την οποία αποσπάστηκαν(άρθρο 17 Α παρ. 10).

Από την παράθεση όλων των διατάξεων του άρθρου 17Α προκύπτει ότι ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων του καθοδηγεί και εποπτεύει, όλους του υπαλλήλους που συνιστούν το σώμα δίωξης οικονομικού εγκλήματος, ενώ το γεγονός ότι η τοπική αρμοδιότητά του εκτείνεται σε όλη την επικράτεια συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη διερεύνηση, αποκάλυψη, εντοπισμό και πάταξη των οικονομικών εγκλημάτων.

Σε αυτή την κατεύθυνση, ιδιαίτερα σημαντική, στην υλοποίηση των παραπάνω στόχων είναι η παράγραφος 8 του άρθρου 17 Α, η οποία αναφέρεται στην δυνατότητα των Εισαγγελέων Οικονομικού Εγκλήματος να έχουν πρόσβαση σε κάθε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή είναι χρήσιμο για την άσκηση του έργου τους, μη υποκείμενοι στους περιορισμούς της νομοθεσίας περί φορολογικού, τραπεζικού, χρηματιστηριακού και κάθε άλλου είδους απορρήτου και σε κάθε μορφής αρχείο Δημόσιας Αρχής ή Οργανισμού που τηρεί και επεξεργάζεται

δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα. Σημειωτέον, η δυνατότητα αυτή θεσμοθετήθηκε για πρώτη φορά με το άρθρο 2 του Ν. 3943/2011.

Ολοκληρώνοντας το θεσμό του Οικονομικού Εισαγγελέα και εξετάζοντάς τον από δικονομική σκοπιά, όπως ήδη εκτέθηκε και στα εισαγωγικά σχόλια, η πιο σημαντική αλλαγή που επήλθε με το νέο νόμο, συνίσταται στο γεγονός ότι ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος, σε αντίθεση με ότι συνέβαινε προ ισχύος του Ν. 3943/2011⁽⁴⁵⁾, δύναται να παραγγείλει ο ίδιος τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης ή προανάκρισης από τους γενικούς ή ειδικούς προανακριτικούς υπαλλήλους. Με τον όρο μάλιστα προανάκριση, νοείται η αυτεπάγγελτη προανάκριση του άρθρου 243 παρ. 2 του Κ.Ποιν.Δ⁽⁴⁶⁾. Βεβαίως ο Οικονομικός Εισαγγελέας έχει τη δυνατότητα να παραγγείλει τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης από τον κατά τόπο αρμόδιο Εισαγγελέα Πρωτοδικών κατόπιν σύμφωνης γνώμης του εποπτεύοντος Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου.

Τέλος, να σημειωθεί ότι μετά την άσκηση της ποινικής δίωξης ο Οικονομικός Εισαγγελέας δεν αποστασιοποιείται από την υπόθεση, αντίθετα έχει τη δυνατότητα να παρακολουθεί και να ενημερώνεται γι αυτήν και κατά το στάδιο της ανάκρισης, εξουσιοδοτούμενος από τον εποπτεύοντα Αντεισαγγελέα του Αρείου Πάγου, συμφώνως προς το άρθρο 35 του Κ.Ποιν.Δ.

45. Βλ. (όπως παραπάνω) www.nsk.gov.gr, Γνωμοδότηση 326/2004, σελ. 22, «επί του ζητήματος, αν υπάρχει υποχρέωση διενέργειας Φορολογικού ελέγχου κατόπιν παραγγελίας Εισαγγελέα ή προανακριτικού υπαλλήλου προς τον Προϊστάμενο ΔΟΥ και σύνταξη έκθεσης προς αυτόν, απεφάνθη το εξής: «από καμία διάταξη νόμου δεν παρέχεται η δυνατότητα στον Εισαγγελέα, όπως παραγγείλει ή διατάξει ο ίδιος ή δια των προανακριτικών υπαλλήλων τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου και τη σύνταξη σχετικής έκθεσης από τα αρμόδια φορολογικά όργανα, αφού οι ανωτέρω ενέργειες ανήκουν αναμφίβολα στην αποκλειστική αρμοδιότητα των φορολογικών αρχών, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ασκούν το ελεγκτικό τους έργο υπό αυστηρές διαδικαστικές προϋποθέσεις σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις».

46. Βλ. άρθρο 243 παρ. 2 Κ.Ποιν.Δ, «Αν από την καθυστέρηση απειλείται άμεσος κίνδυνος ή πρόκειται για αυτόφωρο κακούργημα ή πλημμέλημα, όλοι οι κατά τα άρθρα 33 και 34 ανακριτικοί υπάλληλοι είναι υποχρεωμένοι να επιχειρούν όλες τις προανακριτικές πράξεις που είναι αναγκαίες για να βεβαιωθεί η πράξη και να αποκαλυφθεί ο δράστης, έστω και χωρίς προηγούμενη παραγγελία του εισαγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ειδοποιούν τον εισαγγελέα με το ταχύτερο μέσο και του υποβάλλουν χωρίς χρονοτριβή τις εκθέσεις που συντάχθηκαν. Ο εισαγγελέας, αφού λάβει τις εκθέσεις, ενεργεί σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 43 κ.ε».

Ο τελευταίος μάλιστα έχει το δικαίωμα να διατάσσει να διεξαχθεί ταχέως η ανάκριση και να εισαχθεί η υπόθεση στο ακροατήριο κατά προτεραιότητα.⁽⁴⁷⁾

III. Η εξάρτηση του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο, στο πλαίσιο άσκησης της ποινικής δίωξης επί των εγκληματικών συμπεριφορών του Ν.2523/1997 - Η βαθμιαία χαλάρωση του δεσμού αυτού με μεταγενέστερους νόμους

1. Οι συναρτώμενοι, με πράξεις οργάνων εφαρμογής του διοικητικού φορολογικού δικαίου, όροι που θεσπίστηκαν με το Ν. 2523/1997, ως προϋπόθεση για την κίνηση της ποινικής δίωξης και η τριμερής διάκρισή τους

Η θέσπιση του Ν. 2523/1997 αποτελεί χαρακτηριστικό παράδειγμα ενσάρκωσης, της παραδοσιακής εξάρτησης του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο. Αυτό συμβαίνει καθώς, με τον εν λόγω νόμο προβλέπονταν και προβλέπονται, στο βαθμό που ισχύουν ακόμα, κάποιοι όροι η συνδρομή των οποίων είναι αναγκαία για την κίνηση της ποινικής δίωξης. Ειδικότερα, πρόκειται για όρους οι οποίοι συνδέονται με πράξεις οργάνων τα οποία εφαρμόζουν το διοικητικό φορολογικό δίκαιο (πράξεις των φορολογικών αρχών, αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων). Τέτοιοι όροι, συναρτώμενοι κατά τον ανωτέρω τρόπο είναι, ανεξαρτήτως αν ισχύουν όλοι υπό το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς, η σύνταξη έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή, στην περίπτωση που διαπιστώνει κάποια παράβαση, η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου, η έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου, η έκδοση τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου επί παραδεκτής προσφυγής που ασκήθηκε κατά της πράξης καταλογισμού φόρου ή της απόφασης επιβολής προστίμου και η μηνυτήρια αναφορά.

47. Βλ. Πόπη Η. Παπανδρέου, «Ο Οικονομικός Εισαγγελέας με τον Ν 3943/2011 «Περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής, Αρμοδιότητες- Προβληματισμοί», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ. 41

Οι παραπάνω αυτοί όροι, με κριτήριο «την πιθανολογούμενη ratio της νομοθετικής τους πρόβλεψης»⁽⁴⁸⁾, μπορούσαν και μπορούν, στο βαθμό που ακόμα ισχύουν υπό το υφιστάμενο νομοθετικό καθεστώς, να διακριθούν σε τρεις κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία περιλαμβάνει τους όρους εκείνους, οι οποίοι εκφράζουν τη βούληση(εικαζόμενη) του νομοθέτη, να κινηθεί η ποινική δίωξη μόνο στην περίπτωση που έχουν προηγουμένως εκκαθαριστεί «τα αμφισβητούμενα φορολογικά ζητήματα στο πλαίσιο της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας».⁽⁴⁹⁾ Στην κατηγορία αυτή ανήκουν από τους προαναφερθέντες όρους πρώτον η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και ακολούθως η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή η απόφαση επιβολής προστίμου που οριστικοποιήθηκαν, λόγω μη άσκησης παραδεκτής προσφυγής και δεύτερον η έκδοση τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, επί παραδεκτής προσφυγής, που άσκησε ο φορολογούμενος ένεκα των παραπάνω πράξεων.

Στο πλαίσιο της εν λόγω κατηγορίας, οι παραπάνω θετικοί όροι φαίνεται να εκφράζουν τη βούληση του νομοθέτη, περί μιας καταφατικής κρίσεως, αναφορικά με την παραβίαση κανόνων του ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, προτού ενεργοποιηθούν τα ποινικά δικαιοδοτικά όργανα. Αυτό συμβαίνει προκειμένου, αφενός να αποφεύγεται η άσκοπη ενεργοποίηση των ποινικών δικαιοδοτικών οργάνων, όταν το πόρισμα των αρμοδίων φορολογικών αρχών ή των διοικητικών δικαστηρίων είναι αρνητικό, όσον αφορά π.χ την ύπαρξη διαφυγής φόρου (αδικήματα 17 και 18 του Ν. 2523/1997), αφετέρου να αποτρέπεται η περαιτέρω έκθεση του φορολογούμενου, όταν δεν υφίσταται λόγος.

48. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 148

49. Βλ. ο.π υποσημείωση 48, σελ. 314

Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει τους όρους εκείνους, οι οποίοι εκφράζουν τη θέληση του νομοθέτη για την κίνηση της ποινικής δίωξης, «μόνο εφόσον έχει προηγηθεί και αποτύχει προσπάθεια κατάρτισης συμβιβασμού του φορολογούμενου με τη φορολογική αρχή σε ό,τι αφορά την παράβαση που του αποδίδεται».⁽⁵⁰⁾ Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν πρωτίστως, οι όροι εκείνοι που εξαρτούν ρητώς την κίνηση της ποινικής δίωξης από το άπρακτο πέρας της προθεσμίας που τίθεται για την διοικητική επίλυση της διαφοράς, λόγω της παράβασης που διαπιστώθηκε, στο πλαίσιο σύνταξης εκθέσεως ελέγχου και της ακολούθως εκδόσεως, ανάλογα με την περίπτωση, πράξης καταλογισμού φόρου ή επιβολής προστίμου.

Είναι σημαντικό να διευκρινισθεί ότι, οι εν λόγω όροι, όπως αναφέρεται «προϋποθέτουν μεν νοηματικά – και ως εκ τούτου συνέχονται άμεσα με-τη θεμελιώδη πρόβλεψη του άρθρου 24 παρ. 2, η οποία τυποποιεί το διοικητικό και δικαστικό συμβιβασμό ως ιδιόμορφο αντικειμενικό λόγο εξάλειψης του αξιοποίνου(Βέβαια σύμφωνα με άλλη άποψη⁽⁵¹⁾ εν λόγω ρύθμιση αναγνωρίζεται ως «ιδιόρρυθμος μηχανισμός ad hoc αποκλεισμού του αρχικού άδικου χαρακτήρα της πράξης) δεν συμπίπτουν όμως κανονιστικά, σε ό,τι αφορά τη λειτουργία τους και το όφελος που παρέχουν στο θιγόμενο, με το άρθρο 24 παρ. 2⁽⁵²⁾, αλλά κινούνται προς μία συμπληρωματική κατεύθυνση: παρέχουν στο θιγόμενο ένα χρονικό διάστημα μεταξύ του καταλογισμού της παράβασης σ' αυτόν και της δυνατότητας άσκησης της ποινικής δίωξης,

50. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠoinΔικ 2/2012, σελ. 148. Παραπέμπουν και σε Παπακυριάκου, «Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο», σελ. 314

51. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 229

52. Βλ. Λάμπρου Τσόγκα, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με θάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠoinΔικ 8-9/2011, σελ. 997

εντός του οποίου αυτός μπορεί να αποφασίσει αν θα προχωρήσει σε συμβιβασμό με τη φορολογική αρχή ή θα υποστεί τη διαδικασία προσβολής των αγαθών του, που επισύρει ήδη αυτή η και μόνο η άσκηση της ποινικής δίωξης και η διεξαγωγή της ποινικής δίκης».⁽⁵³⁾

Όπως είναι φανερό οι προαναφερθέντες όροι εισάγονται, εμμέσως, και δια των διατάξεων που ανήκουν στην πρώτη κατηγορία, αφού στο βαθμό που προβλέπεται η εξάρτηση της ποινικής δίωξης από την ολοκλήρωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, δίνεται η δυνατότητα, ενόσω αυτή διαρκεί, να καταρτιστεί, παραδείγματος χάριν, δικαστικός συμβιβασμός, και ως εκ τούτου να μην ασκηθεί ποινική δίωξη. Ουσιαστικά δηλαδή οι εντασσόμενοι στην πρώτη κατηγορία όροι, στο πλαίσιο των διατάξεων που είναι θεσπισμένοι, λειτουργούν προς όφελος του κατηγορούμενου και στην εν λόγω περίπτωση.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά στην δεύτερη αυτή κατηγορία, πρέπει να τονιστεί ότι η πρόθεση του νομοθέτη συνίσταται στο να δώσει τη δυνατότητα στον θιγόμενο φορολογούμενο να μην εμπλακεί καθόλου σε ποινικές διαδικασίες, στο βαθμό που μπορεί να ανταπεξέλθει, εν τέλει, στις υποχρεώσεις που απορρέουν από το φορολογικό διοικητικό δίκαιο και τις σχετικές πράξεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων εις βάρος του.

Τέλος, η τρίτη και τελευταία κατηγορία περιλαμβάνει τους όρους εκείνους οι οποίοι δηλώνουν τη θέληση του νομοθέτη να τεθεί εν κινήσει ο μηχανισμός άσκησης της ποινικής δίωξης, μόνο όμως στην περίπτωση που έχει προηγηθεί ακριβής και έγκυρη ενημέρωση των αρμόδιων ποινικών οργάνων αναφορικά με τα πραγματικά περιστατικά που συνθέτουν και θεμελιώνουν τα τυποποιημένα στο Ν. 2523/1997 αδικήματα.

53. *Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 146 επ.*

Οι όροι λοιπόν που επιτελούν την προαναφερθείσα λειτουργία, δηλαδή τη γνωστοποίηση των φορολογικών αδικημάτων στις ποινικές αρχές, είναι η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στην Εισαγγελία από τον προϊστάμενο της κατά περίπτωση αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και η αποστολή προς τον Εισαγγελέα όλων των απαραίτητων στοιχείων, όπως είναι η έκθεση ελέγχου, η πράξη καταλογισμού φόρου, δικαστικές αποφάσεις καθώς και όλα τα στοιχεία που συνδέονται με την πλήρωση άλλων όρων οι οποίοι είναι απαραίτητοι για την κίνηση της δίωξης.⁽⁵⁴⁾

2. Η βαθμιαία χαλάρωση της εξάρτησης του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο με ειδικότερη αναφορά στο έγκλημα του άρθρου 17 Ν. 2523/1997

Μετά την παρουσίαση της παραπάνω τριμερούς διάκρισης πρέπει να επισημανθεί ότι ο Ν. 2523/1997, στην αρχική του μορφή και πριν τις τροποποιήσεις που επήλθαν με μεταγενέστερα νομοθετήματα, είχε επιλέξει να υφίσταται μία ιδιαίτερα αυστηρή σχέση-σύνδεση της άσκησης της ποινικής δίωξης με τους όρους που εντάσσονται και στις τρεις παραπάνω κατηγορίες. Εστιάζοντας μάλιστα στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα του άρθρου 17, η σύνδεση αυτή ήταν καθολική⁽⁵⁵⁾, καθώς απαιτούνταν για την κίνηση της ποινικής δίωξης, η περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας και η εξάντληση των διαδικαστικών σταδίων για την επίτευξη του φορολογικού συμβιβασμού και την ύπαρξη μηνυτήριας αναφοράς.

Μετά την ψήφιση του Ν. 2523/1997 ακολούθησαν αρκετά νομοθετήματα, τα οποία συνετέλεσαν στην αποδυνάμωση της εξάρτησης της κίνησης της ποινικής δίωξης από την διοικητική φορολογική διαδικασία.

54. *Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 147*

55. *Η αυτή καθολική σύνδεση υφίστατο και για το αδίκημα του άρθρου 18 Ν. 2523/1997, ενώ η σύνδεση αυτή ήταν πιο χαλαρή στο πλαίσιο του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997*

Το πρώτο βήμα για την χαλάρωση του εν λόγω δεσμού πραγματοποιήθηκε με το άρθρο 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004 και αφορούσε το αδίκημα που τυποποιείται στο άρθρο 19 του Ν. 2523/1997.⁽⁵⁶⁾

Στην συνέχεια ο Έλληνας νομοθέτης, με τους νόμους 3842/2010, 3888/2010 και 3943/2011, προέβη σε ακόμα ουσιαστικότερες παρεμβάσεις με απώτερο σκοπό τον περιορισμό της εξάρτησης της ποινικής διαδικασίας από την διοικητική, αναφορικά με όλα τα αδικήματα που τυποποιούνται στο Ν. 2523/1997.

Το αποτέλεσμα ωστόσο που προέκυψε στο πλαίσιο όλων αυτών των παρεμβάσεων δεν κρίνεται θετικό, αντίθετα, στο πλαίσιο άσκησης κριτικής επί του περιγράμματος της δικονομικής λογικής του Ν. 2523/1997, γίνεται λόγος για περίπτωση «αποσαθρωμένου συστήματος» που «*όχι απλά δεν δημιουργεί την εντύπωση του εκσυγχρονισμένου υποσυνόλου δικονομικών κανόνων αλλά δίνει την εικόνα δικονομικού χάους*».⁽⁵⁷⁾ Το εν λόγω συμπέρασμα προκύπτει από το γεγονός ότι ο νομοθέτης, κινούμενος στο πλαίσιο μιας περιπτωσιολογικής απαρίθμησης, επέλεξε να προσδιορίσει τους αναγκαίους κάθε φορά όρους όχι μόνο λαμβάνοντας υπόψη το είδος και τη βαρύτητα του εγκλήματος, αλλά και την αρχή που αναλαμβάνει την πρωτοβουλία να διερευνήσει ή να διώξει το εν λόγω έγκλημα, πράγμα το οποίο αποδεικνύεται μελετώντας το άρθρο 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997. Ειδικότερα, εστιάζοντας στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 παρ. 1-3) και προς επιβεβαίωση των ανωτέρω, είναι σημαντικό να γίνει αναφορά στον τρόπο διάπλασης των όρων, που απαιτούνται για την κίνηση της ποινικής δίωξης.

56. Βλ. άρθρο 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004 («Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής –αντικειμενικοποίηση του φορολογικού ελέγχου και άλλες διατάξεις», ΦΕΚ Α'15/28.1.2004). Με το εν λόγω άρθρο καταργήθηκαν σχεδόν πλήρως οι όροι των δύο πρώτων κατηγοριών, ενώ παρέμεινε ως μοναδική προϋπόθεση για την κίνηση της ποινικής δίωξης του αδικήματος του άρθρου 19, η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς.

57. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 236

Εκτέθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο αναλυτικά ότι, όταν φαίνεται να στοιχειοθετείται η διακεκριμένη μορφή του εν λόγω εγκλήματος και ο Εισαγγελέας παραγγέλλει την άμεση άσκηση ποινικής δίωξης αρκεί η σύνταξη έκθεσης ελέγχου και η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς. Όταν όμως στοιχειοθετείται η διακεκριμένη μορφή του εν λόγω αδικήματος, ωστόσο ο Εισαγγελέας δεν έχει παραγγείλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης, τότε ισχύει το καθεστώς της καθολικής εξάρτησης, που όπως εκτέθηκε παραπάνω ίσχυε κατά την ψήφιση του Ν. 2523/1997. Το καθεστώς της καθολικής εξάρτησης ισχύει και στην περίπτωση στοιχειοθέτησης της πλημμεληματικής μορφής του παρόντος αδικήματος. Οι τροποποιήσεις αυτές έλαβαν χώρα με τη θέσπιση του Ν. 3943/2011 και συγκεκριμένα με το άρθρο 3 παρ. 2 περ. Θ'. Ως προς το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου που τυποποιείται στο άρθρο 17 παρ. 4, αναφέρθηκε ότι απουσιάζει οποιαδήποτε ειδική ρύθμιση σχετικά με τον τρόπο άσκησης της ποινικής δίωξης.

Σε αυτό το πλαίσιο, υποστηρίζονται δύο απόψεις, επί του θέματος αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με την πρώτη άποψη η έλλειψη οποιασδήποτε ρύθμισης περί της ασκήσεως της ποινικής δίωξης οδηγεί, συμφώνως προς το άρθρο 21 παρ. 12 του Ν.2523/1997, στην άμεση εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Ποιν.Δ.⁽⁵⁸⁾ Μάλιστα, στο πλαίσιο αυτής της άποψης, η παρούσα διάταξη εναρμονίζεται πλήρως με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 595 εδ. α' του Κ.Ποιν.Δ, η οποία αναφέρει ότι «*οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας εφαρμόζονται και στις αξιόποινες πράξεις που προβλέπονται από ειδικούς νόμους*».⁽⁵⁹⁾ Κατά άλλη άποψη όμως, η απουσία ειδικότερης ρύθμισης, υποδηλώνει τη βούληση του νομοθέτη και το εν λόγω αδίκημα να υπαχθεί στις ρυθμίσεις του παλαιού ευμενέστερου καθεστώτος της καθολικής εξάρτησης.⁽⁶⁰⁾

58. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», ΠοινΔικ 4-5/2012, σελ.404 επ.

59. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 284

60. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 148

3. Τελικά συμπεράσματα - Σύντομη απαρίθμηση του υφιστάμενου καθεστώτος στις περιπτώσεις των εγκλημάτων του Ν. 2523/1997

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση του ζητήματος της εξάρτησης του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο, γίνεται αντιληπτό ότι, οι μόνοι όροι που εξακολουθούν να υφίστανται και να απαιτούνται για όλα ανεξαιρέτως τα αδικήματα του Ν. 2523/1997 είναι αφενός η σύνταξη έκθεσης από την αρμόδια φορολογική αρχή, αφετέρου η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς.

Μάλιστα, οι εν λόγω όροι αρκούν προκειμένου να κινηθεί η ποινική δίωξη στις εξής εγκληματικές συμπεριφορές του Ν. 2523/1997: πρώτον στα κακούργηματα του άρθρου 19 παρ. 1 και υπό προϋποθέσεις (ανάλογα με τον αριθμό και την αξία των μη εκδοθέντων στοιχείων) στις πλημμεληματικές συμπεριφορές του άρθρου 19 παρ. 5.

Δεύτερον, σε συγκεκριμένες περιπτώσεις των άρθρων 17 παρ. 1-3 και 18, δηλαδή στα κακούργηματα του άρθρου 17 παρ. 1-3 διωκόμενα κατόπιν παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και στα πλημμελήματα του άρθρου 18 διωκόμενα με βάση τα πορίσματα ελέγχου που διατάχθηκαν με εντολή του Υπουργού Οικονομικών.

Στις προαναφερθείσες λοιπόν περιπτώσεις, η ποινική δίωξη τίθεται σε κίνηση χωρίς τη συνδρομή των όρων των δύο πρώτων κατηγοριών. Πιο αναλυτικά, η ποινική δίωξη ασκείται χωρίς να χρειάζεται η προηγούμενη ολοκλήρωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας και χωρίς την θεσμική παροχή χρόνου, προκειμένου να αξιοποιηθεί η δυνατότητα φορολογικού συμβιβασμού.

Αναφορικά με ορισμένους όρους της δεύτερης κατηγορίας, δηλαδή την άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας για τη διοικητική επίλυση της διαφοράς επί της εκδοθείσας πράξης καταλογισμού φόρου ή ΑΕΠ, αυτή ισχύει για τις εξής περιπτώσεις. Πρώτον ισχύει για τις πλημμεληματικές μορφές του άρθρου 19 παρ. 1 και για κάποια πλημμελήματα του άρθρου 19 παρ. 5, βάσει του αριθμού και της αξίας των μη εκδοθέντων στοιχείων. Δεύτερον, για κάποιες περιπτώσεις των αδικημάτων των άρθρων 17 παρ. 1-3 και 18 και συγκεκριμένα για τα κακούργηματα

του άρθρου 17 παρ. 1-3, όταν ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν δίνει εντολή για την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης και για τα πλημμελήματα του άρθρου 18, όταν δεν έχει προηγηθεί ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών.

Τέλος, στο καθεστώς της καθολικής εξάρτησης της ποινικής δίωξης εντάσσονται μόνο οι πλημμεληματικές μορφές του άρθρου 17 παρ. 1-3, καθώς και το αδίκημα ης φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου, αν υιοθετηθεί η μία εκ των δύο απόψεων που διατυπώθηκαν σχετικά με το καθεστώς της ποινικής δίωξης που ισχύει για το εν λόγω αδίκημα, δεδομένης της έλλειψης οποιασδήποτε ειδικής πρόβλεψης.⁽⁶¹⁾

61. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 148

IV. Το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής των δυσμενέστερων διατάξεων αναφορικά με την άσκηση της ποινικής δίωξης, με έμφαση στο αδίκημα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997

1. Γενικά σχόλια

Όπως εκτέθηκε και παραπάνω, στο πλαίσιο ανάλυσης του ζητήματος της εξάρτησης του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο, μέχρι τη δημοσίευση του Ν. 3943/2011 στο πεδίο των δικονομικών προϋποθέσεων για την άσκηση της ποινικής δίωξης στο έγκλημα φοροδιαφυγής που τυποποιείται στο άρθρο 17 του Ν. 2523/1997, κυριαρχούσε η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής. Πιο συγκεκριμένα, δεν επιτρεπόταν ο Προϊστάμενος της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας, να προβεί στην υποβολή μηνυτήριας αναφοράς στις παραπάνω εγκληματικές συμπεριφορές χωρίς προηγουμένως να έχει γίνει επίδοση των σχετικών πράξεων προσδιορισμού της φορολογικής διαφοράς και δίχως να περάσει άπρακτη η προθεσμία των 60 ημερών για την άσκηση της προσφυγής στα διοικητικά δικαστήρια ή στην περίπτωση ασκήσεως προσφυγής, εντός της πιο πάνω προθεσμίας, δίχως να εκδοθεί τελεσίδικη απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.

Ο εν λόγω δικονομικός κανόνας μετά την θέσπιση του Ν. 3943/2011 μετατράπηκε σε εξαίρεση, αφενός γιατί δημιουργήθηκε ο θεσμός του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, στον οποίο, όπως προεκτέθηκε, δίνεται η δυνατότητα να επιλέξει την άσκηση ποινικής δίωξης με προνομιακό χαρακτήρα (π.χ κακουργηματική περίπτωση άρθρου 17 παρ. 2 περ. β' όπου ισχύει το παλαιό σύστημα της καθολικής εξάρτησης καθώς ο Οικονομικός Εισαγγελέας δεν παραγγέλλει την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης), αφετέρου εισήχθησαν ουσιώδεις περιορισμοί στην εξάρτηση της ποινικής από την διοικητική διαδικασία για όλα σχεδόν τα αδικήματα του Ν. 2523/1997.⁽⁶²⁾

62. Βλ. *Λάμπρου Τσόγκα*, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011», *ΠοινΔικ 8-9/2011*, σελ. 993

Εστιάζοντας μάλιστα στα αδικήματα του άρθρου 17 αλλά και 18, ο νομοθέτης έκρινε, ότι η άσκηση της ποινικής δίωξης πρέπει, εκτός δύο εξαιρέσεων, να επανέλθει, αναφορικά με τα αδικήματα της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης εισοδήματος και της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης ΦΠΑ στο πριν του Ν. 2523/1997 καθεστώς. Έκρινε δηλαδή ως ορθότερο, την επιστροφή στο καθεστώς του Ν. 2238/1994, όπου για την άσκηση της ποινικής δίωξης δεν απαιτείτο η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο του άρθρου 17 και μετά την ψήφιση του Ν. 3943/2011, η οριστικοποίηση της φορολογικής διαφοράς, απαιτείται σε κάθε περίπτωση, όταν το αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα εμφανίζεται στην πλημμεληματική του μορφή. Επίσης, οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής απαιτείται και στην περίπτωση της κακουργηματικής μορφής του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, εφόσον όμως δεν παραγγέλθηκε η άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης από τον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Δεν απαιτείται πλέον οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής στην περίπτωση της κακουργηματικής πράξης της μη απόδοσης ή της ανακριβούς απόδοσης φόρου εισοδήματος, όταν ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος έχει παραγγείλει είτε ο ίδιος είτε στον αρμόδιο κατά τόπο εισαγγελέα την άμεση άσκηση της ποινικής δίωξης.

Στην τελευταία αυτή περίπτωση για την άσκηση της ποινικής δίωξης αρκεί η υποβολή από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας της μηνυτήριας αναφοράς και της σχετικής έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος από τον Εισαγγελέα.⁽⁶³⁾

63. Βλ. (αναλυτικότερα για το αδίκημα του άρθρου 18) **Λάμπρου Τσόγκα**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 994, **Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου**, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 148

2. Το ζήτημα της αναδρομικής εφαρμογής των νεότερων ρυθμίσεων που απεξαρτούν την κίνηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος τους.

2.1. Η κρατούσα άποψη και οι σύγχρονες θεωρητικές απόψεις για την αναδρομικότητα των ποινικών δικονομικών διατάξεων

Εκτέθηκε αναλυτικά σε προηγούμενο κεφάλαιο ότι ο Ν. 2523/1997 αποτελούσε χαρακτηριστική περίπτωση, επιβεβαίωσης, της παραδοσιακής εξάρτησης του ελληνικού φορολογικού ποινικού δικαίου από το διοικητικό φορολογικό δίκαιο. Ο εν λόγω όμως δεσμός, άρχισε να κλονίζεται και να χαλαρώνει με μία σειρά από μεταγενέστερα νομοθετήματα, όπως με το άρθρο 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004, το οποίο αφορούσε το αδίκημα του άρθρου 19 και στην συνέχεια με τους Ν. 3842/2010 και 3888/2010. Αποκορύφωμα της εν λόγω χαλάρωσης αποτέλεσε και αποτελεί ο Ν. 3943/2011, ο οποίος προχώρησε σε ουσιώδεις περιορισμούς του προαναφερθέντος δεσμού.

Στο πλαίσιο λοιπόν αυτής της θεματικής ανακύπτει το εξής ζήτημα: κατά πόσο οι νεότερες ρυθμίσεις οι οποίες, στο βαθμό που απεξαρτούν την άσκηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, συνεπάγονται δυσμενέστερη αντιμετώπιση των δραστών των αδικημάτων του άρθρου 17(αλλά και 18), έχουν αναδρομική ισχύ, δηλαδή εφαρμόζονται και σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν την έναρξη ισχύος τους.

Αρχικά πριν δοθεί απάντηση στο ζήτημα της αναδρομικής ή όχι ισχύος των εν λόγω ρυθμίσεων πρέπει προηγουμένως να αξιολογηθεί η δογματική φύση των όρων των τριών κατηγοριών που αναλύθηκαν παραπάνω, οι οποίοι εμπεριέχονταν και κάποιοι από αυτούς εξακολουθούν να υφίστανται στο πλαίσιο των νέων ρυθμίσεων.

Πιο συγκεκριμένα πρέπει να δοθεί απάντηση στο ερώτημα περί του αν οι όροι αυτοί ή κάποιος από αυτούς, είναι στοιχείο της δομής το φορολογικού εγκλήματος, δηλαδή είναι για παράδειγμα στοιχείο της αντικειμενικής του υπόστασης, ή της

υποκειμενικής ή εξωτερικός όρος του αξιοποιίνου, ή αν αντίθετα συνιστά όρο ο οποίος εντάσσεται και αφορά την εξέλιξη της ποινικής δίκης.

Η απάντηση επί του ζητήματος της δογματικής φύσης των προαναφερθέντων όρων είναι σημαντική, καθώς η παραδοχή ότι οι όροι αυτοί είναι στοιχεία φορολογικού αδικήματος, θα συνεπαγόταν την αυτόματη υπαγωγή της διάταξης που τον ρυθμίζει, στην εμβέλεια της Συνταγματικής διάταξης του άρθρου 7 παρ. 1, η οποία απαγορεύει την αναδρομική ισχύ διατάξεων που θεμελιώνουν ή επαυξάνουν το αξιοποιίνο. Σημειωτέον, η αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής *in malam partem* προβλέπεται εκτός από το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος και στο άρθρο 7 της ΕΣΔΑ.

Από την άλλη πλευρά, η παραδοχή ότι οι εν λόγω όροι συνιστούν στοιχεία που σχετίζονται με την εξέλιξη της ποινικής δίκης, οδηγεί, για αρχή τουλάχιστον, στο συμπέρασμα ότι δεν θα πρέπει να συσχετίζουμε τους εν λόγω όρους με τις θεμελιώδεις αρχές που διέπουν το ποινικό δίκαιο, ενώ η επίλυση του ζητήματος θα πρέπει να αναζητηθεί στη βάση του γενικού κανόνα, ότι κάθε αδίκημα θα πρέπει να κρίνεται λαμβάνοντας υπόψη το δικονομικό δίκαιο που ισχύει κατά το χρόνο εκδίκασής του, ανεξαρτήτως αν το δίκαιο του χρόνου εκδίκασης είναι δυσμενέστερο ή ευμενέστερο του δικαίου που ίσχυε κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης.

Πρέπει να αναφερθεί ότι μέχρι και σήμερα, η κρατούσα(ενδεικτικά μερικοί εξ αυτών: Γάφος, Δέδες, Κονταξής, Μπουρόπουλος, Ντζιώρας, Μαγκάκης)⁽⁶⁴⁾ άποψη

64. Βλ. **Η. Γάφος**, «Ποινική Δικονομία», τευχ. Α', 3^η έκδοση, Αθήνα 1956, σελ.12-13, **Βλ. Χρ. Δέδες**, «Ποινική Δικονομία», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1988, σελ. 11 επ, **Βλ. Α. Μπουρόπουλος**, «Ερμηνεία Ποινικού Κώδικος», τ. Α', 1959, σελ. 12, **Βλ. Ευτύχης Φυτράκης**, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 152 υποσημείωση 15, ο οποίος αναφέρει τα εξής για τους εν λόγω συγγραφείς: «αν και δεν υιοθετούν ρητά την ανεξάρτητη αναδρομικότητα των π.δ.ν, αλλά διακρίνουν σε νόμους που μεταβάλλουν τη διαδικασία(δεχόμενοι την αναδρομική δύναμη) αφενός και νόμους που τροποποιούν την αρμοδιότητα(εκφράζοντας επιφυλάξεις) αφετέρου, μπορούν να καταγραφούν στους οπαδούς της κρατούσας γνώμης για τους ακόλουθους λόγους: Η διάκριση που ακολουθούν δεν είναι παρά η υιοθέτηση της ιδιαίτερης μεταχείρισης που αρμόζει στην αρμοδιότητα και η οποία γίνεται παγίως δεκτή στη γαλλική επιστήμη. Πρόκειται δηλαδή για την αναγνώριση μιας εξαιρέσης(όπως για τα ένδικα μέσα ή τα μέτρα δικονομικού καταναγκασμού) από το γενικό κανόνα, η οποία γίνεται δεκτή και από άλλους συγγραφείς.

στο χώρο του ποινικού δικονομικού δικαίου είναι η άποψη εκείνη που υποστηρίζει ότι «η συνταγματικά κατοχυρωμένη απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής δυσμενών ποινικών νόμων δεν καταλαμβάνει τους κανόνες του ποινικού δικονομικού δικαίου: οι κανόνες αυτοί, επομένως, εφόσον ο νομοθέτης δεν ορίζει σε συγκεκριμένη περίπτωση κάτι διαφορετικό, εφαρμόζονται αδιάκριτα και σε αξιόποινες συμπεριφορές που έλαβαν χώρα πριν τη θέσπισή τους, φέρονται όμως προς διερεύνηση ή εκδίκαση αφού αυτοί έχουν τεθεί σε ισχύ».⁽⁶⁵⁾

Βεβαίως πρέπει να αναφερθεί ότι όλο και συχνότερα, στο πλαίσιο των σύγχρονων θεωρητικών απόψεων, επικρατεί η γνώμη ότι θα πρέπει στην εμβέλεια της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής δυσμενέστερων ποινικών νόμων να εμπíπτουν και οι ποινικές δικονομικές διατάξεις. Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση, της διεύρυνσης της εμβέλειας της απαγόρευσης της αναδρομικότητας, αξίζει να μνημονευτούν κάποιες σύγχρονες θεωρητικές απόψεις.

Ο Καρράς λοιπόν αναφέρει ότι, η στενή σχέση και αλληλεξάρτηση που υφίσταται μεταξύ Ουσιαστικού και Δικονομικού Ποινικού Δικαίου «οδηγεί αναγκαστικά στο συμπέρασμα πως και στο Δικονομικό Ποινικό Δίκαιο επιβάλλεται να ισχύουν οι συνέπειες που απορρέουν από το θεμελιώδες αξίωμα του Ουσιαστικού Ποινικού Δικαίου «ουδεμία ποινή άνευ νόμου», που κατοχυρώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 7, παρ. 1, εδ. α' Σ, καθόσον αφορά τουλάχιστον στη μη χειροτέρευση της θέσης του κατηγορουμένου ως δράστη ορισμένου εγκλήματος. Έτσι, αντιθέτως με τη σχεδόν παγίως κρατούσα άποψη, που αποδέχεται αδιακρίτως την αναδρομική εφαρμογή των ποινικών δικονομικών διατάξεων, θα πρέπει –κατά την άποψή μου– να γίνεται δεκτό ότι: α) Απαγορεύεται η αναλογία εις βάρος του κατηγορούμενου, ενώ επιτρέπεται προς το συμφέρον ή όφελος αυτού,

65. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 30^{8Α} ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 151

β) Απαγορεύεται η αναδρομική ισχύς νεότερου ποινικού δικονομικού νόμου εις βάρος του κατηγορούμενου, ενώ επιτρέπεται υπέρ αυτού.....».(66)

Στην ίδια κατεύθυνση και ο Μυλωνόπουλος αναφέρει χαρακτηριστικά: «Σε αντίθεση προς όσα ισχύουν στο ουσιαστικό ποινικό δίκαιο, ως προς τους δικονομικούς ποινικού νόμους συνήθως υποστηρίζεται ότι αυτοί έχουν αναδρομική εφαρμογή πάντοτε και αδιακρίτως, ακόμα και σε βάρος του κατηγορούμενου. Έτσι ο τελευταίος δικάζεται σύμφωνα με το δικονομικό νόμο που ισχύει κατά το χρόνο εκδίκασης, με την αβάσιμη σκέψη ότι είναι κατά τεκμήριο καλύτερος. Τούτο, ωστόσο, δεν μπορεί να γίνει δεκτό *in malam partem*. Ορθό είναι, αντίθετα, ότι οι δικονομικοί που επιβαρύνουν τη θέση του κατηγορουμένου δεν επιτρέπεται να εφαρμοστούν αναδρομικά».(67)

Επίσης, ο Ανδρουλάκης⁽⁶⁸⁾ κινούμενος στην ίδια κατεύθυνση υποστηρίζει το εξής «ο κατά βαρύνοντα λόγο ποινικός τόνος του ποινικού δικονομικού δικαίου μας επιβάλλει, ίσως, να δεχτούμε ότι οι απαγορεύσεις που απορρέουν από την αρχή *nullum crimen nulla poena sine lege* ισχύουν γενικά και επ'αυτού, εφόσον η αναδρομική, ανάλογη κ.λ.π εφαρμογή έχει ως αποτέλεσμα να περιέλθει κάποιος σε θέση κατηγορουμένου ή να προσβάλλει τα έννομα αγαθά του».

66. Βλ. Αργυρίου Καρρά, «Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. Σάκκουλα, Τρίτη έκδοση, Αθήνα- Κομοτηνή 2007, σελ. 9-11

67. Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος, «Ποινικό Δίκαιο- Γενικό Μέρος Ι», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2007, σελ. 80

68. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, έκδοση 3^η, σελ. 15 επ.

Βεβαίως, πρέπει ν'αναφερθεί ότι ο ισχυρισμός της κρατούσας άποψης, ότι κάθε νέα μεταρρύθμιση της δικονομίας «πρέπει κατά τεκμήριον να θεωρηθεί καλύτερη»⁽⁶⁹⁾ αν και βρίσκει απήχηση στην μεταβατική διάταξη του άρθρου 596 ΚΠΔ, σύμφωνα με το οποίο «οι δίκες που εκκρεμούν σε οποιοδήποτε στάδιο της ποινικής διαδικασίας και σε οποιοδήποτε βαθμό συνεχίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας», εντούτοις θα πρέπει κανείς να διατηρεί επιφυλάξεις όσον αφορά «βελτιώσεις» που σχετίζονται με τις ατομικές ελευθερίες.⁽⁷⁰⁾

2.2 Η δογματική φύση των «όρων των τριών κατηγοριών» με έμφαση στο έγκλημα του άρθρου 17 υπό το πρίσμα της θεωρίας

Επιστρέφοντας στο ζήτημα της δογματικής φύσης των όρων των τριών κατηγοριών, μεταξύ των οποίων εντάσσεται και ο όρος που εξαρτούσε και που εξαρτά, σε πιο περιορισμένο, βέβαια, βαθμό την άσκηση της ποινικής δίωξης, στο αδίκημα του άρθρου 17, από την προηγούμενη περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας (=οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής), κατά την κρατούσα⁽⁷¹⁾ μάλλον άποψη στη θεωρία γίνεται αποδεκτό ότι πρόκειται, κατά μείζονα λόγο, για δικονομικές προϋποθέσεις και μάλιστα θετικές.

69. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, έκδοση 3^η, σελ. 10 και 18. Στις εν λόγω σελίδες αναφέρει αντίστοιχα τα εξής: Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη «Οι επιμέρους απαγορεύσεις που απορρέουν από το θεμελιώδες αξίωμα *nullum crimen nulla poena sine lege*, και μάλιστα οι απαγορεύσεις της (*in malam partem*) αναλογίας και αναδρομικής εφαρμογής, οι οποίες κατά την κρατούσα σχετικά άποψη δεν ισχύουν στην περιοχή του ποινικού δικονομικού δικαίου», «Τα παραπάνω δεν γίνονται αποδεκτά από την κρατούσα γνώμη. Ειδικά η αναδρομική εφαρμογή των δικονομικών νόμων κρίνεται ως θεμιτή σε κάθε περίπτωση, μάλιστα δε και ως επιβεβλημένη με τη σκέψη, ότι κάθε μεταρρύθμιση της δικονομίας δεν μπορεί παρά σώνει και καλά να αποβλέπει στη βελτίωση(!) του υπάρχοντος συστήματος».

70. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, έκδοση 3^η, σελ. 19

71. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 152 επ., Βλ. Γ. Δημήτρινας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 237, 255-256, Βλ. Αικατερίνη Κ. Συκιώτη, «Τα φορολογικά Εγκλήματα», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 184

Πιο συγκεκριμένα και εστιάζοντας στον όρο της «οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής» στο πλαίσιο του αδικήματος του άρθρου 17, κατά την κρατούσα⁽⁷²⁾ άποψη υποστηρίζεται ότι αποτελεί, όπως και οι λοιποί όροι, θετική δικονομική προϋπόθεση για την άσκηση της ποινικής δίωξης.

Η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται πρώτον από την ίδια τη γραμματική διατύπωση (η «ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν...»), δεύτερον από τη συστηματική θέση της διάταξης, που ρυθμίζει τόσο τον όρο της «οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής» όσο και τους υπόλοιπους εναπομείναντες όρους, των τριών κατηγοριών, η οποία αντιμετωπίζει κυρίως ζητήματα δικονομικού δικαίου, τρίτον από τα διάφορα κριτήρια που υποστηρίζονται στην επιστήμη για τη διάκριση μεταξύ ουσιαστικών όρων του αξιοποίνου και των προϋποθέσεων της ποινικής δίκης.

Υπό το φως των εν λόγω κριτηρίων υποστηρίζονται τα εξής: *«σε ό,τι αφορά την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας, είναι πρόδηλο ότι ούτε αυτή αλλά ούτε και οι επιμέρους κατά δέσμια αρμοδιότητα εκδιδόμενες πράξεις των φορολογικών αρχών ή αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων, που προηγούνται αυτής, συμμετέχουν στη συγκρότηση(ή άρση) της ουσιαστικής απαξίας που φέρει η παράβαση του φορολογούμενου ή στην ουσιαστική κρίση περί της αναγκαιότητας επιβολής ποινής γι' αυτήν. Αντίθετα, πρόκειται για διαδικαστικά στάδια που κατατείνουν απλά στη διάγνωση, από τα πλέον εξειδικευμένα, γι' αυτό κρατικά όργανα, της ύπαρξης και ακριβούς έκτασης της φορολογικής οφειλής. Η προηγούμενη διέλευση από τα στάδια αυτά εξυπηρετεί έτσι κυρίως την ευχερέστερη και ασφαλέστερη (: στηριγμένη σε σαφή πορίσματα από τα κατά νόμο καταρχήν αρμόδια γι' αυτό όργανα) διεξαγωγή της ποινικής δίκης, ενώ αποτρέπει παράλληλα και την έκδοση αντιφατικών αποφάσεων, που θα μπορούσε να λάβει χώρα, αν η διοικητική και η ποινική διαδικασία εξελισσόταν παράλληλα.*

72. Βλ. ο.π υποσημείωση 71

Τα παραπάνω συνηγορούν συνεπώς για την αξιολόγηση του επίμαχου όρου ως θετικής δικονομικής προϋπόθεσης....».⁽⁷³⁾

Βέβαια είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι στο πλαίσιο άλλης άποψης το στοιχείο της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής αξιολογείται ως εξωτερικός όρος του αξιοποίνου, δηλαδή ως στοιχείο της δομής του φορολογικού αδικήματος.⁽⁷⁴⁾

73. *Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 153*

74. *Βλ. Χ. Παπουτσής, «Η νομική φύση και οι συνέπειες της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών στοιχείων», ΠοινΔικ 2007, σελ. 326 επ και 328 επ.*

2.3 Οι θεωρητικές απόψεις περί της αναδρομικότητας ή μη των διατάξεων που απεξάρτησαν την άσκηση της ποινικής δίωξης από τους παραπάνω δικονομικούς όρους, σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν από την έναρξή τους

Εκτέθηκε ήδη, ότι οι ρυθμίσεις που επήλθαν με τους νόμους 3842/2010, 3888/2010 και 3943/2011 και ιδίως αυτές που ανεξαρτητοποιούν την κίνηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας (=οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής), εστιάζοντας κυρίως στο αδίκημα του άρθρου 17, καθιστούν δυσμενέστερη την αντιμετώπιση των δραστών του εν λόγω αδικήματος, σε σύγκριση με τα όσα ίσχυαν στο προηγούμενο νομοθετικό καθεστώς.

Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω, τόσο για τις απόψεις που έχουν διατυπωθεί, σε θεωρητικό επίπεδο, περί της αναδρομικότητας ή μη των ποινικών δικονομικών διατάξεων όσο και τη νομική φύση των όρων των τριών κατηγοριών, με έμφαση στο στοιχείο της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής, στο πλαίσιο του αδικήματος του άρθρου 17, προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα, επί του ζητήματος της αναδρομικότητας ή μη των προαναφερθέντων ρυθμίσεων.

Σε αντίθεση με την μέχρι και σήμερα κρατούσα άποψη, που υποστηρίζει ότι η συνταγματικά κατοχυρωμένη απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής δυσμενών ποινικών νόμων δεν καταλαμβάνει τους κανόνες του ποινικού δικονομικού δικαίου, η σύγχρονη θεωρία υποστηρίζει πως η παραδοχή της δικονομικής φύσεως ενός όρου δεν εμποδίζει την υπαγωγή της διάταξης που τον ρυθμίζει, στον κανόνα της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής δυσμενών ποινικών νόμων.

Ωστόσο, ακόμη δεν έχουν κατορθώσει να συμφωνήσουν ως προς τις ακριβείς προϋποθέσεις αυτής της υπαγωγής, γι αυτό και διατυπώνονται διαφοροποιήσεις. Ανεξαρτήτως όμως αυτών των διαφοροποιήσεων, η κατεύθυνση στην οποία κινείται η σύγχρονη ελληνική θεωρία είναι εκ διαμέτρου αντίθετη από την γραμμή που ακολουθεί ο Άρειος Πάγος, όπως θα εκτεθεί στην συνέχεια.

Μάλιστα είναι χαρακτηριστικό ότι ακόμα και συγγραφείς που καταρχήν συντάσσονται με την άποψη του Αρείου Πάγου, επιδιώκουν να εισάγουν στην συνέχεια εξαιρέσεις.⁽⁷⁵⁾

Στο πλαίσιο των διαφοροποιήσεων που παρουσιάζει η άποψη της σύγχρονης θεωρίας, περί αποδοχής της απαγόρευσης αναδρομικής εφαρμογής δυσμενών ποινικών νόμων και στο πλαίσιο δικονομικών διατάξεων που χειροτερεύουν τη θέση του κατηγορουμένου, διαμορφώνονται δύο κατευθύνσεις.

Η πρώτη θεωρητική κατεύθυνση που τάσσεται υπέρ μιας ευρείας μεταφοράς της αρχής *n.c.n.p. sine lege praevia* και στο χώρο του δικονομικού ποινικού δικαίου, οδηγεί στη μη αναδρομική εφαρμογή των εν λόγω νομοθετικών μεταβολών σε αδικήματα του, γενικά, του Ν. 2523/1997, τα οποία τελέστηκαν πριν την έναρξη της ισχύος τους και χειροτερεύουν τη θέση του κατηγορουμένου.

Σύμφωνα όμως και με τη δεύτερη θεωρητική κατεύθυνση, που υποστηρίζει μια πιο περιορισμένη μεταφορά της αρχής *n.c.n.p. sine lege praevia* και στο χώρο του δικονομικού ποινικού δικαίου, οι εν λόγω ρυθμίσεις πάλι θα έπρεπε να μην αποκτούν αναδρομική ισχύ σε δύο περιπτώσεις: πρώτον όταν ο συζητούμενος όρος εξυπηρετούσε πρωταρχικά ουσιώδη συμφέροντα του διωκόμενου, τα οποία και θίγονται με την κατάργησή του και δεύτερον όταν πρόκειται για όρο που κινείται που κινείται δογματικά στο μεταίχμιο μεταξύ ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου.

(76)

75. **Βλ. Λάμπρου Τσόγκα**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011», *ΠοινΔικ* 8-9/2011, σελ. 996, ο οποίος αναφέρει: «...η άσκηση της ποινικής δίωξης σε όσες περιπτώσεις δεν απαιτείται πια οριστικοποίηση φορολογικής εγγραφής μπορεί να γίνει χωρίς την τήρηση της προϋπόθεσης αυτής ακόμη και για τις προγενέστερες πράξεις, εφόσον όμως η θεώρηση του σχετικού πορίσματος έγινε μετά την ισχύ του Ν 3943/2011, και ειδικά για την περίπτωση της κακουργηματικής μορφής του ΦΠΑ μετά την ισχύ του Ν 3888/2010(δηλαδή τις 30.9.2010), αφού ειδικά ως προς την πράξη αυτή είχε ήδη απαλειφθεί η προϋπόθεση της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής με το νόμο αυτό».

76. **Βλ. επί του θέματος αυτού ΒουλΣυμβΠλημΘες 84/2012**

Συμπερασματικά λοιπόν υποστηρίζεται, ως πιο εφικτή λύση, ότι η αρχή *n.c.n.p. sine lege praevia* θα έπρεπε τουλάχιστον να επεκταθεί και στο χώρο του ποινικού δικονομικού δικαίου, καταλαμβάνοντας πέραν των ρυθμίσεων που εμφανίζουν διφυή χαρακτήρα, όπως π.χ τα μέτρα δικονομικού καταναγκασμού – και τις δικονομικές ρυθμίσεις που σχετίζονται με όρους με σημαντική εγγύτητα αναφορικά με το ουσιαστικό ποινικό δίκαιο, όπως είναι η περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας (=οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής) που συσχετίζεται και με το αδίκημα του άρθρου 17. (77)

Από την παραπάνω ανάλυση κατέστη σαφές ότι, τουλάχιστον σε θεωρητικό επίπεδο, το στοιχείο της περάτωσης της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας(=οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής), το οποίο μάλιστα προτείνεται για τα αδικήματα 17 και 18, να μετονομάζεται σε «οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής»(78), θεωρείται θετική δικονομική προϋπόθεση. Ως εκ τούτου η θέσπιση, με μεταγενέστερα νομοθετήματα, διατάξεων που καταργούν ή περιορίζουν τέτοιου είδους θετικές δικονομικές προϋποθέσεις, καθιστούν τη θέση του διωκόμενου δυσμενέστερη.

Στο πλαίσιο των σύγχρονων θεωρητικών απόψεων που διατυπώνονται, περί του ζητήματος της αναδρομικότητας ή μη δυσμενέστερων ποινικών δικονομικών διατάξεων και σε αντίθεση με τη μέχρι σήμερα, όπως εκτέθηκε, κρατούσα άποψη, υποστηρίζεται η διεύρυνση της εμβέλειας της θεμελιώδους αρχής του άρθρου 7 παρ. 1 και σε επίπεδο ποινικού δικονομικού δικαίου.

77. Βλ. *Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου*, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», *ΠοινΔικ 2/2012*, σελ. 154

78. Βλ. *Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου*, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», *ΠοινΔικ 2/2012*, σελ.150, όπου για το θέμα αυτό παραπέμπουν στον *Θ. Παπακυριάκου*, «Προϋποθέσεις έναρξης της δίωξης και απόδειξη στη φορολογική ποινική δίκη», *Τμητικός τόμος Καρρά*, σελ. 727 επ. 744 επ.

Αναφορικά με το ζήτημα της αναδρομικότητας ή μη δυσμενέστερων ποινικών δικονομικών διατάξεων, σε επίπεδο νομολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι η θέση του Άρειου Πάγου δεν είναι σταθερή, καθώς όπως θα φανεί και στη συνέχεια με την παράθεση σχετικών αποφάσεων, άλλοτε αποδεχόταν, έστω και έμμεσα, την υπαγωγή των ποινικών δικονομικών διατάξεων στους κανόνες διαχρονικού δικαίου που ισχύουν για τους ουσιαστικούς ποινικούς νόμους και άλλοτε αρνιόταν την εν λόγω υπαγωγή.

Αρχικά, προτού παρατεθούν οι αποφάσεις σχετικά με τη θέση του Αρείου Πάγου ως προς το ζήτημα της αναδρομικότητας ή μη των ποινικών δικονομικών διατάξεων, πρέπει να αναφερθεί, ότι η άποψη που είχε επικρατήσει στους κόλπους της νομολογίας περί της νομικής φύσεως του στοιχείου της «οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής» είναι η εξής.

Έχει κριθεί λοιπόν σε νομολογιακό επίπεδο ότι η περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας(=οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής) συνιστά θετική δικονομική προϋπόθεση, η έλλειψη της οποίας καθιστούσε την ποινική δίωξη απαράδεκτη. Σημειωτέον, η εν λόγω κρίση διατυπώθηκε τόσο στο προγενέστερο του Ν. 2523/1997 νομοθετικό καθεστώς⁽⁷⁹⁾, όσο και υπό το καθεστώς του Ν. 2523/1997, αναφορικά με τη ρύθμιση του άρθρου 21 παρ. 2.⁽⁸⁰⁾

79. Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις σε προγενέστερο του Ν. 2523/1997 καθεστώς, Βλ. ΑΠ 469/1995, « Από την αυτή απόφαση προκύπτει ότι ο ανααιρεσιών προέβαλε ενώπιον του δικαστηρίου ότι κατά της βεβαιωθείσης φορολογικής παραβάσεως έχει ασκήσει προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων, η οποία εκκρεμεί και συνεπώς δεν έχει οριστικοποιηθεί η φορολογική παράβαση, εντεύθεν εζήτησε την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 2 παρ. 1 Ποινικού Κώδικος, εφ' όσον μετά την τέλεση της πράξεως αναγομένης στο χρονικό διάστημα από 30.4.1987 έως 31.12.1988 ίσχυσαν δύο νόμοι εκ των οποίων ο μεταγενέστερος είναι επιεικέστερος και έπρεπε να κηρυχθεί απαράδεκτη η ασκηθείσα ποινική δίωξη. Το δικαστήριο απέρριψε τα προβληθέντα, με την αιτιολογία ότι επί της εκδικασθείσης υποθέσεως είχε εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 στοιχείο ζ' σε συνδυασμό με το άρθρο 32 παρ. 2 Νόμου 1591/1986. Πρέπει να σημειωθεί ότι η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 νόμου 1884/ 16.6.1990 κατά την οποίαν η ποινική δίωξη, για ποινικά αδικήματα που προβλέπονται από το άρθρο 31 παρ. 1 περίοδος ζ' και η' του νόμου 1591/1986, ενεργείται αυτεπάγγελτα μόλις διαπιστωθεί το αδίκημα, μετά από μηνυτήρια αναφορά από τον Προϊστάμενο της δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) στον αρμόδιο εισαγγελέα του τόπου της κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής", δεν έχει εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση, εφ' όσον επέκειτο προς κρίση φορολογική παράβαση τελεσθείσα προ της ισχύος της ως άνω διατάξεως. Ενόψει των εκτεθέντων εσφαλμένως το δικαστήριο ερμήνευσε και εφάρμοσε ουσιαστική ποινική διάταξη και πρέπει να ανααιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, κατ' άρθρο 510 παρ. 1 στοιχείο Ε του ΚΠΔ

Επανερχόμενοι στο ζήτημα της στάσης που τηρεί ο του Άρειος Πάγος, απέναντι στο ζήτημα της ισχύος της αρχής της απαγόρευσης της αναδρομικότητας(άρθρο 7 παρ. 1 Συντ.) και στο πεδίο των ποινικών δικονομικών διατάξεων που δυσχεραίνουν τη θέση του κατηγορουμένου, αυτή θα εκτεθεί στο πλαίσιο του Ν. 2523/1997 και με αφορμή το ΒουλΣυμβΠλημΘες 84/2012, το οποίο μπορεί να μην αφορά το αδίκημα του άρθρου 17 που εξετάζεται στην παρούσα εργασία, όμως παρουσιάζει ενδιαφέρον καθώς προβάλλει, αυτό που προεκτέθηκε, δηλαδή τις διχογνωμίες που επικρατούν και σε νομολογιακό επίπεδο ως προς το ζήτημα της αναδρομικής ή μη εφαρμογής δικονομικών ποινικών διατάξεων.

Συνέχεια υποσημείωσης 79 και 80

και να κηρυχθεί απαράδεκτη η ασκηθείσα ποινική δίωξη». **Βλ. ΣυμβΠλημΘες 370/1991**, «Πρέπει κατά συνέπεια να κηρυχθεί από το Συμβούλιόν σας απαράδεκτη η ποινική δίωξη για φοροδιαφυγή και απλή συνέργεια στην πράξη αυτή, που ασκήθηκε κατά των προαναφερθέντων προσώπων, η οποία (ποιν. δίωξη) θα κινηθεί εκ νέου (νομότυπα πλέον) μετά από νέα μηνυτήρια αναφορά της αρμοδίας ΔΟΥ και εντός της νόμιμης προθεσμίας σε περίπτωση που οριστικοποιηθεί η φορολογική εγγραφή με την υπόθεση αυτή». **Βλ. ΣυμβΠλημΚαστ 104/2000**, «Η ασκηθείσα ποινική δίωξη παρά την ύπαρξη δικονομικών κωλυμάτων καθίσταται απόλυτα άκυρη. Κατά την διάταξη του άρθρου 21 παρ. 1 και 2 του νόμου 2523/97 η ποινική δίωξη για το έγκλημα που προβλέπεται από το άρθρο 17 του ίδιου νόμου (μη υποβολή ή υποβολή ανακριθούς φορολογικής δηλώσεως φόρου εισοδήματος στην αρμόδια Οικονομική Υπηρεσία) δεν δύναται να αρχίσει πριν την τελεσιδικία της αποφάσεως στην ασκηθείσα προσφυγή ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας προς άσκηση της προσφυγής κατ' αυτής (οριστικής εγγραφής). Ο αρμόδιος Προϊστάμενος της Οικονομικής Υπηρεσίας (ΔΟΥ) υποβάλλει μηνυτήρια αναφορά στον αρμόδιο Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών συνυποβάλλοντας επικυρωμένα αντίγραφα της έκθεσης ελέγχου που συντάχθηκε καθώς και την καταλογιστική πράξη με βάση τα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη παράβαση και το ύψος του φόρου που όφειλε να καταβάλει στην ανωτέρω υπηρεσία και το σύνολο των καθαρών εισοδημάτων τα οποία απέκτησε κατά την διαχειριστική περίοδο, χωρίς να αποδώσει στο δημόσιο τους αναλογούντες για τα εισοδήματα του αυτά φόρους. Στην περίπτωση που παρά την ύπαρξη των ανωτέρω κωλυμάτων ασκηθεί ποινική δίωξη, αυτή καθίσταται απόλυτα άκυρη και κατά συνέπεια πρέπει να κηρυχθεί αυτή απαράδεκτη. Η απόλυτη ακυρότητα ερευνάται αυτεπάγγελτα από το Δικαστήριο ή το Δικαστικό Συμβούλιο. Στην περίπτωση που η ακυρότητα αφορά την ποινική δίωξη (στάδιο προδικασίας) αυτή μπορεί να προταθεί μέχρι την αμετάκλητη παραπομπή του κατηγορουμένου στο ακροατήριο. Στην περίπτωση που δεν έχει γίνει οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής και δεν έχει ασκηθεί προσφυγή, προϋποθέσεις αναγκαίες για την άσκηση της ποινικής δίωξης, και παρά τούτο ασκηθεί (η ποινική δίωξη), πρέπει να κηρυχθεί η ασκηθείσα ποινική δίωξη απαράδεκτη, γιατί λόγω των υφισταμένων κωλυμάτων υφίσταται απόλυτη ακυρότητα αυτής και τυγχάνει στην προκείμενη περίπτωση ανάλογης εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 310 παρ. 1β του ΚΠΔ».

- 80. Βλ. Θωμάς Σάμιος**, «Τα εγκλήματα φοροδιαφυγής: Ουσιαστικές και δικονομικές όψεις(άρθρα 17-21 του Ν. 2523/1997)», ΠοινΧρον ΞΒ/2012, σελ. 394-195, **Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις υπό το καθεστώς του Ν. 2523/1997, ΑΠ 1838/2001**, «Από τις πιο πάνω διατάξεις και δη εκείνη του άρθρου 21 παρ. 2, προκύπτει ότι από την έναρξη

Το Συμβούλιο Πλημμελειοδικών Θεσσαλονίκης με το υπ' αριθμ. 84/2012 Βούλευμά του κλήθηκε να κρίνει τη δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής των νεώτερων ρυθμίσεων που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3888/2010 και 3943/2011, οι οποίοι καθιστούν δυσμενέστερη τη μεταχείριση των διωκόμενων για το αδίκημα του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997, καθώς αποσυνδέουν την άσκηση της ποινικής δίωξης από την περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας(=οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής), στοιχείο βεβαίως που αφορά και το αδίκημα του άρθρου 17 του Ν. 2523/1997.

Συνέχεια υποσημείωσης 80

ισχύος του ν. 2537/1997 επιβάλλεται, ως αναγκαίος όρος δια την νομότυπον δίωξη των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής, στα οποία συγκαταλέγονται και εκείνα της μη υποβολής δηλώσεως Φ.Π.Α και της μη αποδόσεως τούτου στο Δημόσιο, στην περίπτωση μεν που έχει ασκηθεί από τον υπόχρεο προσφυγή κατά της διαπιστωθείσης φορολογικής του παραβάσεως, η προηγούμενη επ' αυτής τελεσίδικος απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου, στην περίπτωση δε που δεν ασκήθηκε τέτοια προσφυγή, η οριστικοποίηση της φορολογικής παραβάσεως, η έλλειψη δε των προϋποθέσεων αυτών συνιστά λόγον διακωλυτικό της ασκήσεως ποινικής δίωξεως κατά των υπαιτιών των εγκλημάτων αυτών. Και τούτο γιατί, κατά τη διάταξη της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, η τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει το επιλαμβανόμενο του ποινικού μέρους της υποθέσεως δικαστήριο σε σχέση με το ύψος του αποδοτέου στο Δημόσιο Φ.Π.Α. και το ύψος της διαφοράς αυτού επί ανακριβούς δηλώσεως». **ΑΠ 2023/2002**, «Καταδίκη για μη εμπρόθεσμη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο. Αναίρεση που απέρριψε την έφεση ως ανυποστήριχτη λόγω υπέρβασης εξουσίας και κήρυξη της ποινικής δίωξης ως απαράδεκτης, γιατί η μνηντήρια αναφορά του προϊσταμένου της ΙΗ ΔΟΥ Αθηνών, δεν συνοδευόταν από επικυρωμένο αντίγραφο της οικείας έκθεσης φορολογικού ελέγχου, από επικυρωμένο αντίγραφο των καταλογιστικών πράξεων των ενδίκων φόρων και από επικυρωμένο αντίγραφο των στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής». **ΑΠ 873/2004**, «Περαιτέρω από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 17,18, 19 και 20 παρ.2 του Ν.2523/1997 με την τελευταία την οποίαν ορίζεται ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα και δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής, προκύπτει ότι προκειμένου περί των εγκλημάτων φοροδιαφυγής που προβλέπονται από τις πιο πάνω διατάξεις και αναφέρονται περιοριστικά και μόνον στην παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου εισοδήματος, στην μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και παρακρατουμένων φόρων, τελών ή εισφορών και τέλος στην έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων όχι δε και στην καθυστέρηση καταβολής χρεών προς το Δημόσιο (άρθρ. 23 του ως άνω νόμου) από της ενάρξεως της ισχύος τούτου επιβάλλεται ως αναγκαίος όρος δια την νομότυπον δίωξη των υπ' αυτών και μόνο προβλεπόμενων εγκλημάτων στην περίπτωση μεν που έχει ασκηθεί από τον υπόχρεο προσφυγή κατά της διαπιστωθείσης φορολογικής του παραβάσεως, η προηγούμενη επ' αυτής τελεσίδικης κρίσης του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου στην περίπτωση δε που δεν ασκήθηκε τέτοια προσφυγή η οριστικοποίηση της φορολογικής παραβάσεως, η έλλειψη δε της προϋποθέσεως αυτής συνιστά λόγο διακωλυτικό της ποινικής δίωξεως και καθιστά αυτήν σε περίπτωση ασκήσεως της απαράδεκτον». **ΑΠ 5/2009**, «Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 17,18, 19 και 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, με την τελευταία των οποίων ορίζεται ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα και δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την

Το Βούλευμα λοιπόν, στην εν λόγω περίπτωση, ακολούθησε τη γραμμή που είχε υποδείξει το ακυρωτικό, στο πλαίσιο των μεταβολών που επήλθαν με το Ν. 3220/2004, αναφορικά με τη δίωξη του αδικήματος του άρθρου 19 παρ. 1, αν και όπως θα αποδειχτεί στη συνέχεια η θέση του Ακυρωτικού στο ζήτημα αυτό κρίνεται αρκετά ευμετάβλητη.

Συνέχεια υποσημείωσης 80

πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής, προκύπτει ότι προκειμένου περί των ιδιωνύμων εγκλημάτων της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται από αυτές τις διατάξεις και αναφέρονται περιοριστικά και μόνον στην παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου εισοδήματος (άρθρο 17), στη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και παρακρατουμένων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18) και, τέλος, στην έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19), από την έναρξη της ισχύος αυτού, επιβάλλεται ως αναγκαίος όρος για τη νομότυπη δίωξη των απ' αυτές και μόνο τις διατάξεις προβλεπομένων εγκλημάτων φοροδιαφυγής, στην περίπτωση μεν που έχει ασκηθεί από τον υπόχρεο προσφυγή κατά της διαπιστωθείσας φορολογικής του παραβάσεως, η προηγούμενη επί της προσφυγής τελεσίδικη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου, στην περίπτωση δε που δεν ασκήθηκε τέτοια προσφυγή, η οριστικοποίηση της φορολογικής παραβάσεως. Η έλλειψη δε της προϋποθέσεως αυτής συνιστά λόγο διακωλυτικό της ποινικής διώξεως και καθιστά αυτήν, σε περίπτωση ασκήσεώς της, απαράδεκτη».

ΑΠ 382/2011 (πριν τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το Ν. 3943/2011), «Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 17, 18, 19 και 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, με την τελευταία των οποίων ορίζεται ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα και δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής, προκύπτει ότι για τα ιδιώνυμα εγκλήματα της φοροδιαφυγής που προβλέπονται από αυτές τις διατάξεις και αναφέρονται περιοριστικά και μόνον στην παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος (άρθρο 17), στην μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και παρακρατουμένων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18) και, τέλος, στην έκδοση ή αποδοχή πλαστών νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19), από την έναρξη της ισχύος αυτού, επιβάλλεται ως αναγκαίος όρος για την νομότυπη δίωξη των υπ' αυτών και μόνο διατάξεων προβλεπόμενων εγκλημάτων φοροδιαφυγής, στην περίπτωση μεν που έχει ασκηθεί από τον υπόχρεο προσφυγή κατά της διαπιστωθείσας φορολογικής του παράβασης η προηγούμενη επί της προσφυγής τελεσίδικη κρίση του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, στην περίπτωση που δεν ασκήθηκε τέτοια προσφυγή, η οριστικοποίηση της φορολογικής παραβάσεως. Η έλλειψη της προϋποθέσεως αυτής συνιστά λόγο διακωλυτικό της ποινικής διώξεως και καθιστά αυτήν, σε περίπτωση ασκήσεώς της, απαράδεκτη».

ΑΠ 979/2011(πριν τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το Ν. 3943/2011), «Περαιτέρω, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 17,18, 19 και 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, με την τελευταία των οποίων ορίζεται ότι η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα και δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη ασκήσεως προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής, προκύπτει ότι προκειμένου περί των ιδιωνύμων εγκλημάτων της φοροδιαφυγής, που προβλέπονται από αυτές τις διατάξεις και αναφέρονται περιοριστικά και μόνον στην παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δηλώσεως φόρου εισοδήματος (άρθρο 17), στη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και παρακρατουμένων φόρων, τελών ή εισφορών (άρθρο 18) και, τέλος, στην έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19), από την έναρξη της ισχύος αυτού, επιβάλλεται ως αναγκαίος όρος για τη νομότυπη δίωξη των απ' αυτές και μόνο τις διατάξεις προβλεπομένων εγκλημάτων φοροδιαφυγής, στην περίπτωση μεν που έχει ασκηθεί από τον υπόχρεο

2.4 Η θέση της νομολογίας και η ΓνωμΕισΑΠ 2/2013

2.4.1 Η στάση του ΑΠ ως προς το ζήτημα της αναδρομικότητας δυσμενών δικονομικών ποινικών διατάξεων, με αφορμή το Ν. 3220/2004

Προτού γίνει αναφορά στο ανωτέρω βούλευμα, είναι σημαντικό να γίνει μνεία της γραμμής που ακολούθησε ο Άρειος Πάγος, αναφορικά με την αναδρομικότητα νεότερων δυσμενών δικονομικών ρυθμίσεων, σε αδικήματα που τελέστηκαν πριν από την θέση της σε ισχύ, στο πλαίσιο του Ν. 3220/2004.

Πιο συγκεκριμένα, ο Ν. 3220/2004 επέφερε δυσμενείς μεταβολές στην δικονομική μεταχείριση της δίωξης του αδικήματος του άρθρου 19, καθώς καταργήθηκαν οι όροι της προηγούμενης έκδοσης ΑΕΠ και της άπρακτης παρόδου της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, προκειμένου για παραβάσεις, όπου η αξία των εικονικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές υπερέβαινε συνολικά τα 15.000 ευρώ, ενώ η ποινική δίωξη εξαρτιόταν πλέον μόνο από τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς.⁽⁸¹⁾

Όταν λοιπόν τέθηκε το ζήτημα τη αναδρομικότητας ή μη των εν λόγω δυσμενέστερων δικονομικών διατάξεων, σε πράξεις που τελέστηκαν προς της ισχύος τους, ο Άρειος Πάγος αρνήθηκε να ακολουθήσει την αναμενόμενη πορεία που είχε επιδείξει σε προγενέστερες αποφάσεις, (στις οποίες η ρητή επίκληση μεταξύ άλλων και του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ, αναφορικά με τη διάταξη 21 παρ. 2, άφηνε να διαφανεί ότι ο Άρειος Πάγος, παρά την αξιολόγηση της εν λόγω διάταξης

Συνέχεια υποσημείωσης 80

προσφυγή κατά της διαπιστωθείσας φορολογικής του παραβάσεως, η προηγούμενη επί της προσφυγής τελεσίδικη κρίση του αρμοδίου διοικητικού δικαστηρίου, στην περίπτωση δε που δεν ασκήθηκε τέτοια προσφυγή, η οριστικοποίηση της φορολογικής παραβάσεως. Η έλλειψη δε της προϋποθέσεως αυτής συνιστά λόγο διακωλυτικό της ποινικής δίωξεως και καθιστά αυτήν, σε περίπτωση ασκήσεώς της, απαράδεκτη».

- 81. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 152, Βλ. Λάμπρου Τσόγκα, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 995-996**

ως δικονομικής, αποδεχόταν την υπαγωγή της στους κανόνες διαχρονικού δικαίου που ισχύουν για τους ουσιαστικούς ποινικούς νόμους⁽⁸²⁾) και προσχώρησε στη θέση ότι οι νεότερες αυτές ρυθμίσεις λόγω του δικονομικού χαρακτήρα τους, εκφεύγουν της εμβέλειας τόσο του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ. όσο και του άρθρου 2 του ΠΚ. Συνεπώς τυγχάνει εφαρμοστέα ακόμη και σε αδικήματα του άρθρου 19 που είχαν τελεστεί πριν την έναρξη ισχύος τους.⁽⁸³⁾

82. Βλ. ΑΠ 1838/2001, « Η νεώτερη αυτή διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 του νόμου 2537/1997, προκειμένου περί αδικήματος φοροδιαφυγής που τελέστηκε πριν από την ισχύ του ανωτέρω νόμου και συνίσταται στη μη υποβολή δηλώσεως ΦΠΑ ή τη μη απόδοση του φόρου τούτου στο Δημόσιο, είναι ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο-δράστη των πράξεων αυτών, γιατί απαιτεί, ως πρόσθετο στοιχείο για τη δίωξη και τον ποινικό κολασμό του, την προηγούμενη τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου που έχει επιληφθεί της τυχόν ασκήθειας από αυτόν προσφυγής και σε περίπτωση μη ασκήσεως τέτοιας προσφυγής, την οριστικοποίηση της φορολογικής του εγγραφής, σε αντίθεση με τις προηγούμενες διατάξεις του άρθρου 95 παρ. 9 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες, για την δίωξη των υπαιτίων των, υπό την ισχύ των τελουμένων ως άνω εγκλημάτων δεν απαιτείτο, ως αναγκαίο στοιχείο, η οριστικοποίηση της πράξεως της φορολογούσης αρχής ούτε και χωρούσε αναστολή της ποινικής δίωξης, σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου. Συνεπώς η διάταξη αυτή, ως εισάγουσα ευμενέστερη ρύθμιση, εφαρμόζεται, σύμφωνα και με τη διαχρονικού δικαίου διάταξη του άρθρου 25 παρ. 4 του ως άνω νόμου 2537/1997 και επί των κατηγορουμένων για τέτοια αδικήματα που τελέστηκαν πριν την ισχύ του και επομένως εάν η υπόθεση τους εκδικάζεται μετά απ' αυτή και εκκρεμεί προσφυγή τους ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου απαιτείται για την πρόοδο της ποινικής δίκης η έκδοση τελεσίδικου αποφάσεως επί της προσφυγής τους και η κατά νόμιμο τρόπο οριστικοποίηση της βεβαιωθείσης φορολογικής τους παράβασης. Εξάλλου, κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΚ, αν υπό την τέλεση της πράξεως έως την αμετάκλητη εκδίκαση της ίσχυσαν δύο ή περισσότεροι νόμοι εφαρμόζεται αυτός που περιέχει τις ευμενέστερες για τον κατηγορούμενο διατάξεις. Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, που καθιερώνει την αρχή της αναδρομικότητας του ηπιότερου νόμου, επιεικέστερος νόμος είναι εκείνος, η εφαρμογή του οποίου στην συγκεκριμένη περίπτωση έχει το ευνοϊκότερο δια τον κατηγορούμενον αποτέλεσμα, άρα και εκείνος που θέτει ως όρον δια την δίωξη αξιοποιούν πράξεως ένα πρόσθετο στοιχείο που δεν απαιτείτο από τον νόμον που ίσχυε κατά τον χρόνον τελέσεώς της». **Βλ. ΑΠ 1786/2003(αδμ.) παραπομπή στη ΝΟΜΟΣ**

83. Βλ. ΑΠ 1805/2008, «Η διάταξη του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004, θεσπισθείσα από λόγους δημοσίου συμφέροντος, είναι δικονομική και ως τέτοια έχει αναδρομική δύναμη. Λόγω δε του χαρακτήρα της αυτού η ως άνω διάταξη, με την οποία δεν θεσπίζονται εγκλήματα ούτε επαυξάνονται ποινές προβλεπομένων ήδη εγκλημάτων, δεν προσκρούει στην από το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος καθιερωμένη αρχή της μη αναδρομικότητας του ποινικού νόμου, ούτε στην κατ' άρθρο 2 του ΠΚ αρχή της αναδρομικότητας του ηπιότερου ποινικού νόμου, οι οποίες αφορούν στις ουσιαστικές και όχι στις δικονομικές ποινικές διατάξεις». **Βλ. ΑΠ 1795/2009**, «Άρα, με βάση την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 40 παρ.2 του νέου ν.3220/2004, που έχει ως δικονομικού χαρακτήρα άμεση εφαρμογή και επί της υπό κρίση υποθέσεως, φερομένης ως διαπραχθείσας το έτος 2001-2002, παραδεκτά ασκήθηκε η ποινική δίωξη αφού ολοκληρώθηκε η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και δεν ήταν απαραίτητη η αναμονή της παρόδου απράκτου της προθεσμίας προσφυγής του φορολογουμένου κατηγορουμένου..»

2.4.2 Η στάση του ΑΠ με αφορμή το βούλευμα του ΣυμβλημΘεσ 84/2012

Το υπ' αριθμ. 84/2012 Βούλευμα του ΣυμβλημΘεσ κατέληγε στην παραδοχή της δυνατότητας αναδρομικής εφαρμογής αναφέροντας τα εξής: «*Η διάταξη του άρθρου 16 παρ. 3 του Ν. 3888/2010, με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 18 παρ. 1 Ν. 2523/1997 ως προς τον τρόπο άσκησης της ποινικής δίωξης είναι δικονομική και ως τέτοια έχει αναδρομική δύναμη. Λόγω δε του χαρακτήρα της δεν προσκρούει ούτε στην από το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ. καθιερωμένη αρχή της μη αναδρομικότητας του ποινικού νόμου ούτε στην κατ' άρθρο 2 ΠΚ αρχή της αναδρομικότητας του ηπιότερου ποινικού νόμου, οι οποίες αφορούν στις ουσιαστικές και όχι στις δικονομικές ποινικές διατάξεις*».⁽⁸⁴⁾

Στον αντίποδα βρίσκεται η πρόταση του Εισαγγελέα, ο οποίος απέρριψε τη δυνατότητα αναδρομικής εφαρμογής επικαλούμενος αφενός προγενέστερη νομολογία του Ακυρωτικού⁽⁸⁵⁾, σε σχέση με την υπαγωγή του άρθρου 21 παρ. 2 του Ν. 2523/1997 στην εμβέλεια των αρχών του ουσιαστικού ποινικού δικαίου, αφετέρου τις σύγχρονες θεωρητικές απόψεις που αναλύθηκαν ανωτέρω, αναφορικά με την ισχύ της αρχής *n.c.n.p. sine lege praevia* και στο χώρο των δικονομικών διατάξεων.

Η εισαγγελική λοιπόν πρόταση κατέληγε στο συμπέρασμα ότι «*οι δικονομικοί κανόνες έχουν αναδρομική ισχύ. Ωστόσο, η αναδρομική εφαρμογή δικονομικού νόμου όταν η νέα νομοθετική πρόβλεψη θίγει τελικά ουσιώδη συμφέροντα του βασικού υποκειμένου της ποινικής δίκης δεν μπορεί να γίνει δεκτή*».⁽⁸⁶⁾

Το ζήτημα της κρίσεως περί της ορθότητας της μιας ή της άλλης άποψης, εκκινεί από τη διαπίστωση της φύσεως των όρων του άρθρου 21 παρ. 2, όπως αναλύθηκε παραπάνω, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και ο όρος που εξαρτούσε την άσκηση της ποινικής δίωξης για τα αδικήματα του άρθρου 17 και 18 από την προηγούμενη περάτωση της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας.

84. Βλ. ΣυμβλημΘεσ 84/2012, ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 123-124

85. Βλ. ενδεικτικά αποφάσεις υποσημείωσης 82

86. Βλ. ΣυμβλημΘεσ 84/2012, ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 123-124

Τόσο η άποψη του Βουλευμάτος όσο και η εισαγγελική πρόταση αναφέρουν ότι πρόκειται για δικονομικές προϋποθέσεις, πράγμα το οποίο κρίνεται ορθό.⁽⁸⁷⁾

Μετά την παραδοχή της δικονομικής φύσεως των όρων του άρθρου 21 παρ. 2 και στο πλαίσιο του ζητήματος της αναδρομικότητας ή μη δικονομικών διατάξεων που χειροτερεύουν τη θέση του κατηγορουμένου, εκτέθηκε ήδη αναλυτικά παραπάνω, ότι ανακύπτουν νομικά ζητήματα και σημαντικές διαφωνίες. Αυτό συμβαίνει καθώς, αφενός η κρατούσα άποψη, μέχρι σήμερα, δεν αποδέχεται την υπαγωγή των δικονομικών κανόνων, γενικά, στην αρχή της απαγόρευσης της αναδρομικότητας του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ., αφετέρου οι σύγχρονες θεωρητικές απόψεις, κινούμενες σε δύο κατευθύνσεις, άλλοτε υποστηρίζουν την ευρεία μεταφορά της αρχής n.c.n.p. sine lege praevia και στο χώρο των δικονομικών διατάξεων και άλλοτε μια πιο περιορισμένη μεταφορά όταν, πρώτον, ο συζητούμενος όρος εξυπηρετούσε πρωταρχικά ουσιώδη συμφέροντα του διωκόμενου, τα οποία και θίγονται με την κατάργησή του και δεύτερον όταν πρόκειται για όρο που κινείται δογματικά στο μεταίχμιο μεταξύ ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου.⁽⁸⁸⁾

Οι διαφωνίες επί το ζητήματος αυτού, ωστόσο, δεν λαμβάνουν χώρα μόνο σε θεωρητικό επίπεδο αλλά, όπως ήδη αποδείχτηκε, υφίστανται και σε νομολογιακό επίπεδο. Αυτό είναι εμφανές με δεδομένη την ευμετάβλητη θέση του Ακυρωτικού επί του ζητήματος αυτού, που άλλοτε δέχεται την υπαγωγή των δικονομικών κανόνων, που χειροτερεύουν τη θέση του κατηγορουμένου, στην εμβέλεια της αρχής της απαγόρευσης της αναδρομικότητας και άλλοτε αρνείται την εν λόγω υπαγωγή.

87. Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 153

88. Βλ. για όλες τις απόψεις επί του ζητήματος της υπαγωγής των δικονομικών κανόνων στην αρχή του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ. υποσημειώσεις 65-68 και 75, 77

2.4.3 Η υπ' αριθμ. 2/2013 Γνωμάτευση του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου

Με το υπ' αριθμ. πρωτόκολλο 2988 Κ.Δ.Ε/16.1.2013 έγγραφο του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, υποβλήθηκε αίτημα στις διωκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, περί του αν η διάταξη του άρθρου 21 παρ. 2 εδ. α' περ. αά' του Ν. 2523/1997, όπως αυτή ισχύει μετά την τροποποίηση της με το άρθρο 3 παρ. 2 εδ. θ' του Ν. 3943/2011, έχει ή όχι αναδρομική ισχύ και επί περιπτώσεων κακουργηματικής φοροδιαφυγής, στη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες τελέστηκαν πριν από την ισχύ του Ν. 3943/2011.

Λόγω του γενικότερου ενδιαφέροντος που παρουσιάζει το εν λόγω θέμα η εισαγγελική εγκύκλιος 2/2013, έδωσε τις εξής οδηγίες, περί των προϋποθέσεων άσκησης της ποινικής δίωξης, σε διάφορες περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Αρχικά, αναφορικά με τις τροποποιήσεις που των άρθρων 17, 18, 19 του Ν. 2523/1997, αυτές ανάγονται στο ουσιαστικό ποινικό δίκαιο και ως εκ τούτου ερμηνεύονται στο πλαίσιο της διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 του ΠΚ. Οι τροποποιήσεις όμως που έλαβαν χώρα στο πλαίσιο του άρθρου 21 ανάγονται στο πεδίο του δικονομικού δικαίου και συμφώνως προς την κρατούσα θεωρητική και νομολογιακή άποψη, μπορούν να έχουν κατ' αρχήν αναδρομική ισχύ. «Η αναδρομική όμως ισχύς των δικονομικών κανόνων γίνεται δεκτή υπό την προϋπόθεση ότι δεν αποβαίνει σε βάρος θεμελιωδών δικαιωμάτων του κατηγορουμένου. Αντίθετα, τόσο σε θεωρητικό όσο και σε νομολογιακό επίπεδο, γίνεται δεκτό ότι, εκτός εναντίας ρητής νομοθετικής πρόβλεψης, απαγορεύεται γενικώς η αναδρομική εφαρμογή δικονομικών κανόνων, όταν αυτοί περιέχουν προβλέψεις οι οποίες θίγουν εν τέλει ουσιώδη συμφέροντα του κατηγορούμενου».

(89)

89. Βλ. ΓνωμΕισΑΠ 2/2013, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 139

Ως περιπτώσεις δυσμενέστερων δικονομικών διατάξεων⁹⁰, κρίνονται και στο πλαίσιο της εγκυκλίου, οι διατάξεις που περιλήφθησαν στα κάτωθι άρθρα. Πρώτον, στο άρθρο 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004, δεύτερον στο άρθρο 16 παρ. 3 του Ν. 3888/2010 και τρίτον στο άρθρο 3 παρ. 2 εδ. θ' του Ν. 3943/2011. Αυτό ισχύει στο βαθμό που οι εν λόγω διατάξεις καθιστούν την άσκηση της ποινικής δίωξης ευχερέστερη, αφού ως προϋπόθεση για την υποβολή μηνυτήριας αναφοράς και συνακόλουθα για την άσκηση της ποινικής δίωξης δεν θέτουν πλέον την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, είτε με την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου είτε με την άπρακτη πάροδο της προθεσμίας για την άσκηση αυτής.

Με δεδομένο λοιπόν τα όσα εκτέθηκαν η εγκύκλιος αναφέρει χαρακτηριστικά τα εξής: «Με δεδομένα τα ανωτέρω αλλά και την διαπίστωση ότι κανείς από τους πιο πάνω νόμους δεν περιέλαβε διατάξεις περί αναδρομικής ισχύος των άρθρων δυνάμει των οποίων επήλθαν οι ως άνω μεταβολές, οι διάφορες περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις οποίες υφίσταται υποχρέωση των αρμοδίων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών να υποβάλλουν μηνυτήριες αναφορές, διαμορφώνονται ως εξής: α) η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου, μαζί με αίτημα για την κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις:

90. Βλ.(Για την έννοια της δικονομικής χειροτέρευσης του κατηγορουμένου) **Ευτύχης Φυτράκης**, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 316, ο οποίος αναφέρει: «Δικονομική χειροτέρευση συνιστά κάθε μεταβολή των κανόνων του (ποινικοδικονομικού) παιχνιδιού που επιφέρει την ενίσχυση της αντεγκληματικής ή την εξασθένιση της φιλελεύθερης λειτουργίας του και επιβαρύνει το status του κατηγορουμένου στην ποινική δίκη. Σ' αυτή τη βάση ως απαγορευμένη δικονομική χειροτέρευση μπορεί να νοηθεί ενδεικτικά: I. Η(το πρώτον) δυνατότητα προσβολής των εννόμων αγαθών του κατηγορουμένου ή η επίταση της ήδη προβλεπόμενης δυνατότητας ή προσβολής. II. Η αφαίρεση ή ο περιορισμός της πρόσβασης ή των αποτελεσμάτων υφιστάμενων δικαιωμάτων του κατηγορουμένου. III. Η ενίσχυση της κατηγορίας ή της πολιτικής αγωγής μέσω της δυνατότητας συμμετοχής ή της δυνάμωσης των δικαιωμάτων τους. IV. Η δυσχέραση της άμυνας(υπεράσπισης) του κατηγορουμένου. V. Η διευκόλυνση λήψης δυσμενούς για τον κατηγορούμενο απόφασης εκεί που αυτό δεν ήταν επιτρεπτό. VI. Η στέρηση της δυνατότητας του κατηγορουμένου για την ανάδειξη της οντότητάς του. VII. Η εξάλειψη ή αποδυνάμωση θεσμών που εκ των πραγμάτων λειτουργούν προστατευτικά για τον κατηγορούμενο, χωρίς απαραίτητα να του επιφυλάσσουν δικαιώματα».

αα) στην περίπτωση της κακουργηματικής έκδοσης ή αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτη εν όλω ή εν μέρει συναλλαγή του άρθρου 19 παρ. 1 β Ν 2523/1997, όταν το έγκλημα αυτό έχει τελεσθεί από 28-1-2004 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν 3220/2004) και εφεξής. ββ) στην περίπτωση της κακουργηματικής μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α , Φ.Κ.Ε και λοιπών παρακρατούμενων ή επιρριπτόμενων φόρων και τελών ή εισφορών του άρθρου 18 παρ.1 εδάφιο γ του Ν 2523/1997, καθώς και στην περίπτωση του άρθρου 19 παρ.5 του ιδίου νόμου, εφόσον το πλήθος των μη εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων είναι πλέον των δέκα (10) ή υπερβαίνουν σε αξία των πεντακόσια (500) ευρώ, όταν το έγκλημα έχει τελεσθεί από 30-9-2010 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν 3888/2010) και εφεξής. γγ) στις περιπτώσεις της πλημμεληματικής φοροδιαφυγής λόγω μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, κ.λπ. των εδαφίων α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος για τις περιπτώσεις αυτές έχει διαταχθεί για την ημερομηνία που διενεργήθηκε με ειδική εντολή ελέγχου του Υπουργού Οικονομικών, όταν τα εγκλήματα αυτά έχουν τελεσθεί από 31-3-2011 (ημερομηνία δημοσίευσης του Ν 3943/2011) και εφεξής δδ) Στην περίπτωση της κακουργηματικής φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος του άρθρου 17 παρ.2 εδάφιο β του Ν. 2523/1997 και εφόσον ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος παραγγέλλει την άμεση άσκηση της ποινικής της δίωξης, όταν το έγκλημα έχει τελεσθεί από 31-3-2011 και εφεξής, β) η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται εντός ενός (1) μηνός από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, ανεξάρτητα από το εάν κατά της απόφασης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ ή της οικείας πράξης επιβολής φόρου, τέλους ή εισφοράς, ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις: αα) στις περιπτώσεις πλημμεληματικής φοροδιαφυγής των εδαφίων α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 18, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει διαταχθεί γι` αυτές με ειδική εντολή του Υπουργού Οικονομικών, όταν τα εγκλήματα αυτά έχουν τελεσθεί από 31-3-2011 και εφεξής ββ) στην περίπτωση της πλημμεληματικής φοροδιαφυγής του άρθρου 19 παρ.1 εδάφιο α του Ν 2523/1997 (έκδοση, αποδοχή ή νόθευση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων) καθώς και στην περίπτωση 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, όταν τα εγκλήματα αυτά έχουν τελεσθεί από 31-3-2011 και εφεξής, γ) η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής που επέρχεται είτε με την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου επί της ασκηθείσης προσφυγής κατά της οικείας πράξης καταλογισμού, είτε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας για την άσκηση μιας τέτοιας προσφυγής, κατά τις κατωτέρω διακρίσεις : αα) στην περίπτωση της πλημμεληματικής φοροδιαφυγής στην φορολογία εισοδήματος (άρθρο 17 παρ.2 εδάφιο α), καθώς και στην κακουργηματική της εκδοχή του άρθρου 17 παρ.2 εδάφιο β, εφόσον στην τελευταία περίπτωση ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν παρήγγειλε την άμεση άσκηση της ποινικής της δίωξης, ανεξάρτητα από τον χρόνο τέλεσης των πράξεων αυτών, και ββ) στις περιπτώσεις που απαριθμούνται στο κεφάλαιο IV υπό τα στοιχεία α και β, εφόσον οι πράξεις φοροδιαφυγής που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις, έχουν τελεσθεί πριν από τους χρόνους που παρατίθενται στο κεφάλαιο αυτό αναλυτικά και κατά περίπτωση».

Από το ίδιο το περιεχόμενο της Εγκυκλίου είναι ξεκάθαρο ότι οι οδηγίες και κατευθυντήριες γραμμές του Εισαγγελέα συντάσσονται με τις σύγχρονες θεωρητικές απόψεις, που σε γενικές γραμμές και παρά τις μεταξύ τους διαφοροποιήσεις, συνηγορούν υπέρ της διεύρυνσης της εμβέλειας της αρχής της μη αναδρομικότητας και στο χώρο του ποινικού δικονομικού δικαίου, όταν η θέση του κατηγορουμένου δυσχεραίνει, σε περίπτωση εφαρμογής νεώτερων δικονομικών ρυθμίσεων σε πράξεις που τελέστηκαν πριν τεθούν σε ισχύ.

Μάλιστα, η παραπάνω εμφανέστατη διαπίστωση ενισχύεται έτι περισσότερο από την αναφορά της εγκυκλίου, στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21, όπως προστέθηκε με το Ν. 3943/2011, του οποίου η αναδρομικότητα επιτρέπεται, καθώς συνιστά ευμενέστερη δικονομική ρύθμιση. Εν ολίγοις, η Εγκύκλιος επικαλείται το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΚ, του οποίου αποδέχεται την εφαρμογή και στην περίπτωση δικονομικών διατάξεων.

Συγκεκριμένα αναφέρεται: «Οίκοθεν νοείται ότι το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 2523/97, το οποίο προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ. 2 εδαφ. θ' του Ν.3943/2011, με το οποίο ορίζεται ότι «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», περιέχει ευμενέστερη ρύθμιση και συνεπώς εφαρμόζεται αναδρομικά σε όλες τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής, ανεξάρτητα από το χρόνο τέλεσης τους».⁽⁹¹⁾

Τέλος, ολοκληρώνοντας την αναφορά στην εισαγγελική εγκύκλιο είναι σημαντικό να αναφερθεί, ότι το κείμενο των οδηγιών του Εισαγγελέα ολοκληρώνεται με την αναφορά και την άσκηση επικριτικού σχολίου, επί της υπ' αριθμ. 1795/2009⁽⁹²⁾ απόφασης του Αρείου Πάγου, η οποία, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, έκανε δεκτή την αναδρομική εφαρμογή της δικονομικού περιεχομένου διάταξη του άρθρου 40 παρ. 2 του Ν. 3220/2004, στην περίπτωση της κακουρηματικής αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 παρ. 1β' του Ν. 2523/1997), αν και καθιστούσε δυσχερέστερη τη θέση του κατηγορουμένου.

Συγκεκριμένα η εγκύκλιος αναφέρει⁽⁹³⁾: «Σημειώνεται πάντως ότι με την υπ' αριθμ. 1795/2009 απόφαση του Αρείου Πάγου, έγινε δεκτή η αναδρομική εφαρμογή της δικονομικού περιεχομένου διάταξης του άρθρου 40 παρ.2 του Ν 3220/2004 στην περίπτωση της κακουρηματικής αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 παρ. ιβ του Ν 2523/1997).

91. Βλ. ΓνωμΕισΑΠ 2/2013, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 140

92. Βλ. ΑΠ 1795/2009, «Άρα, με βάση την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 40 παρ.2 του νέου ν.3220/2004, που έχει ως δικονομικού χαρακτήρα άμεση εφαρμογή και επί της υπό κρίση υποθέσεως, φερομένης ως διαπραχθείσας το έτος 2001-2002, παραδεκτά ασκήθηκε η ποινική δίωξη αφού ολοκληρώθηκε η διαδικασία του φορολογικού ελέγχου και δεν ήταν απαραίτητη η αναμονή της παρόδου απράκτου της προθεσμίας προσφυγής του φορολογουμένου κατηγορουμένου, όπως έκρινε σχετικά και η προσβαλλόμενη απόφαση, απορρίπτοντας με το εν λόγω αιτιολογικό υποβληθείσα στο ακροατήριο εκ μέρους του κατηγορουμένου ένσταση απαραδέκτου της ασκηθείσας ποινικής δίωξης».

93. Βλ. ΓνωμΕισΑΠ 2/2013, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 140

Η αιτιολογία όμως της απόφασης αυτής, η οποία, σημειωθήτω, είναι αντίθετη με τις ανωτέρω υπ' αριθμ. 1786/2003, 19/1995 και 469/1995⁽⁹⁴⁾ αποφάσεις του ιδίου δικαστηρίου επί παρεμφερούς ζητήματος, δεν είναι πειστική».

Μάλιστα, στο πλαίσιο άλλης κριτικής που ασκήθηκε επί της εν λόγω απόφασης, μεταξύ των άλλων αναφέρεται χαρακτηριστικά το εξής σχόλιο: «σε θεωρητικό και νομολογιακό επίπεδο φαινόταν ότι επικρατούσε η άποψη υπέρ της εφαρμογής του ευμενέστερου για τον κατηγορούμενο καθεστώτος με βάση το άρθρο 2 ΠΚ, παρόλο που ρητά αναγνωριζόταν η δικονομική φύση των ανωτέρω προϋποθέσεων, με το επιχείρημα ότι απαγορεύεται η αναδρομική εφαρμογή δικονομικού νόμου όταν η νέα νομοθετική πρόβλεψη θίγει τελικά ουσιώδη συμφέροντα του βασικού υποκειμένου της ποινικής δίκης. Πραγματικά, αυτή είναι η ορθότερη αντιμετώπιση του ζητήματος, γιατί και θεωρητικά συνεπής ήταν, καθώς απέδιδε την ορθή δογματική φύση των ανωτέρω προϋποθέσεων, και δικαιοπολιτικά ευπρόσδεκτη, γιατί προστάτευε τον κατηγορούμενο από αυθαίρετη χειροτέρευση της κατάστασής του που επήλθε από δικονομικούς νόμους».⁽⁹⁵⁾

94. Βλ. ΑΠ 469/1995, «Πρέπει να σημειωθεί ότι η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 νόμου 1884/ 16.6.1990. κατά την οποίαν η ποινική δίωξη, για ποινικά αδικήματα που προβλέπονται από το άρθρο 31 παρ. 1 περίοδος ζ' και η' του νόμου 1591/1986, ενεργείται αυτεπάγγελα μόλις διαπιστωθεί το αδίκημα, μετά από μηνυτήρια αναφορά από τον Προϊστάμενο της δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) στον αρμόδιο εισαγγελέα του τόπου της κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης, χωρίς να απαιτείται οριστικοποίηση της σχετικής φορολογικής εγγραφής", δεν έχει εφαρμογή στην συγκεκριμένη περίπτωση, εφ' όσον υπέκειτο προς κρίση φορολογική παράθεση τελεσθείσα προ της ισχύος της ως άνω διατάξεως. Ενόψει των εκτεθέντων εσφαλμένως το δικαστήριο ερμήνευσε και εφήρμοσε ουσιαστική ποινική διάταξη και πρέπει να αναφερθεί η προσβαλλομένη απόφαση, κατ' άρθρο 510 παρ. 1 στοιχείο Ε' ΚΠΔ και να κηρυχθεί απαράδεκτη η ασκηθείσα ποινική δίωξη».

95. Βλ. (κριτική επί της εν λόγω απόφασης) Γ. Δημήτριντας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 253 επ

2.4.4 Συμπερασματικά σχόλια και διαπιστώσεις επί του ζητήματος της αναδρομικότητας των ποινικών δικονομικών διατάξεων

Όπως αποδεικνύεται από την προηγηθείσα ανάλυση, η απάντηση επί του ερωτήματος της αναδρομικότητας των ποινικών δικονομικών διατάξεων διέρχεται μέσα από τη ρύθμιση του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ.

Στην εν λόγω διάταξη διαφυλάσσεται το, αμυντικής φύσεως, ατομικό δικαίωμα της ελευθερίας του ατόμου από το κράτος και έναντι του κράτους. Πιο συγκεκριμένα, πρόκειται για ένα πλαίσιο προστασίας του ατόμου από τη δράση της κρατικής εξουσίας στον τομέα της ποινικής καταστολής.

Το ζήτημα που ανακύπτει ωστόσο με το εν λόγω ατομικό δικαίωμα είναι το εξής: ενώ υπάρχει ταύτιση απόψεων, ότι το αμυντικής φύσεως ατομικό δικαίωμα της ελευθερίας είναι απόλυτο, διαφωνίες και δυσκολίες «ανακύπτουν κατά τον προσδιορισμό των ορίων του απροσπέλαστου για την εξουσία χώρου».⁽⁹⁶⁾ Σε αυτήν την κατεύθυνση, ιδιαίτερα σημαντική είναι η διάκριση ανάμεσα στο «πεδίο αναφοράς» και το «πεδίο προστασίας» του κάθε δικαιώματος, όπου, το «πεδίο αναφοράς» ενός δικαιώματος συνίσταται στον προσδιορισμό του αντικειμένου προστασίας, ενώ στο «πεδίο προστασίας» προσδιορίζεται η έκταση, η ένταση και η ποιότητα της παρεχόμενης προστασίας.⁽⁹⁷⁾

Ως εκ τούτου, με βάση την προαναφερθείσα διάκριση, στην εξεύρεση της τελικά ισχύουσας Συνταγματικής εγγύησης ενός θεμελιώδους δικαιώματος, καθοριστικό ρόλο διαδραματίζει ο προσδιορισμός της έκτασης («πεδίο προστασίας») των περιορισμών που λαμβάνουν χώρα σε ένα θεμελιώδες δικαίωμα.

Κρίνεται όμως απαραίτητο για τον εντοπισμό της τελικά ισχύουσας Συνταγματικής εγγύησης, δια του προσδιορισμού της έκτασης των περιορισμών ενός θεμελιώδους δικαιώματος, η πρότερη εξεύρεση των ορίων του «πεδίου προστασίας».

96. Βλ. **Ευτύχης Φυτράκης**, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 284

97. Βλ. **Τσάτσου**, «Συνταγματικό Δίκαιο- Θεμελιώδη Δικαιώματα», τόμος Γ' εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 299 επ.

Η εξεύρεση των εν λόγω ορίων πραγματοποιείται μέσω της ερμηνευτικής προσέγγισης των αντίστοιχων Συνταγματικών διατάξεων⁽⁹⁸⁾, υπό το πρίσμα όμως του «πεδίου αναφοράς».

Είναι σημαντικό να διευκρινισθεί ότι, η Συνταγματική προστασία καταλαμβάνει το τμήμα εκείνο του «πεδίου προστασίας», το οποίο απομένει όταν αφαιρεθούν οι προαναφερθέντες περιορισμοί. Στην περίπτωση λοιπόν των επονομαζόμενων «ανεπιφύλακτων ή απόλυτων» δικαιωμάτων, όπως είναι το ατομικό δικαίωμα του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ., δεν συντρέχει περίπτωση οποιουδήποτε περιορισμού, αφενός λόγω της σπουδαιότητάς τους για την Συνταγματική έννομη τάξη, αφετέρου λόγω του ότι δεν συγκρούονται με άλλα Συνταγματικά δικαιώματα. Ως εκ τούτου, με δεδομένο ότι το ίδιο το Σύνταγμα δεν θεσπίζει κάποιο περιορισμό, η αναγνώριση τέτοιων περιορισμών συνιστά αυθαίρετη ενέργεια επί του Συνταγματικού κειμένου.

Εστιάζοντας στο άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ., στο οποίο ουσιαστικά κατοχυρώνεται «το δικαίωμα της προσωπικής ασφάλειας, στην ειδικότερη έκφασή του ως εγγύησης του ατόμου «μέσω της νομιμότητας της ποινικής καταστολής»⁽⁹⁹⁾, είναι δυνατόν, όπως εκτέθηκε, να ενταχθεί στο πεδίο των «ανεπιφύλακτων ή απόλυτων» δικαιωμάτων. Η δικαιολογητική βάση αυτής της υπαγωγής στηρίζεται στο γεγονός ότι, τόσο από το γράμμα του ίδιου του άρθρου, όσο από τις σχετικές διατάξεις του Συντάγματος, δεν προκύπτει η δυνατότητα λειτουργίας περιορισμών.

98. **Βλ. για το ζήτημα της ερμηνείας στο Συνταγματικό δίκαιο, Κώστας Γ. Μαυριάς**, «Συνταγματικό Δίκαιο», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2005, σελ. 222 επ., **Βλ. Κ. Engisch (μτφρ. Δ. Σπινέλλη)**, «Εισαγωγή στη νομική σκέψη», έκδοση Γ', Μορφωτικό Ίδρυμα Εθνικής Τράπεζας, Αθήνα 1999, σελ. 81 επ

99. **Βλ. Ευτύχης Φυτράκης**, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 284

Αντίθετα, η ένταξη του δικαιώματος που πηγάζει από το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ. στα απόλυτα δικαιώματα, φαίνεται να επιβεβαιώνεται από άλλες Συνταγματικές διατάξεις, όπως είναι το άρθρο 48 του Συντ., όπου σύμφωνα με αυτό, το άρθρο 7 δεν ανήκει στις διατάξεις εκείνες, οι οποίες καθ' οποιονδήποτε τρόπο μπορούν να ανασταλούν.⁽¹⁰⁰⁾

Ήδη λοιπόν αναφέρθηκε ότι στο άρθρο 7 παρ. 1 Συντ. κατοχυρώνεται η νομιμότητα της ποινικής καταστολής με κάποιους ωστόσο περιορισμούς απέναντι στην κρατική εξουσία.⁽¹⁰¹⁾ Η απαγόρευση της αναδρομικότητας των ποινικών νόμων, όταν αυτοί δυσχεραίνουν τη θέση του κατηγορουμένου, αποτελεί έναν τέτοιο περιορισμό.

Ως εκ τούτου και λαμβάνοντας υπόψη τα όσα εκτέθηκαν διατυπώνεται, επί του ζητήματος της εμβέλειας της αρχής της αναδρομικότητας, η εξής άποψη: *«Όταν αναφερόμαστε στην αρχή της νομιμότητας της καταστολής υπό το φώς και των αρχών του κράτους δικαίου και της ασφάλειας του δικαίου, οφείλουμε να αξιωνούμε την ουσιαστική εφαρμογή σε τέτοια έκταση και ένταση ώστε να ικανοποιείται η βασική στοχοθέτηση. Η διασφάλιση του ατόμου απέναντι στην εξουσία δεν ανέχεται τον εγκλωβισμό της σε μια φορμαλιστική τυπολογία.*

100. Βλ. άρθρο 48 παρ. 1 του Συντ., «Σε περίπτωση πολέμου, επιστράτευσης εξαιτίας εξωτερικών κινδύνων ή άμεσης απειλής της εθνικής ασφάλειας, καθώς και αν εκδηλωθεί ένοπλο κίνημα για την ανατροπή δημοκρατικού πολιτεύματος, η βουλή, με απόφασή της, που λαμβάνεται ύστερα από πρόταση της Κυβέρνησης, θέτει σε εφαρμογή, ολόκληρη την Επικράτεια ή σε τμήμα της, το νόμο για την κατάσταση πολιορκίας, συνιστά εξαιρετικά δικαστήρια και αναστέλλει την ισχύ του συνόλου ή μέρους των διατάξεων των άρθρων 5 παράγραφος 4,6,8,9,11,12 παράγραφοι 1 έως 4,14,19,22 παράγραφος 3,23,96 παράγραφος 4 και 97...».

101. Βλ. ΑΠ 1780/1994, «Προς τούτο πρέπει να σημειωθεί ότι με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος με την οποία ορίζεται ότι έγκλημα δεν υπάρχει ούτε ποινή επιβάλλεται χωρίς νόμο που να ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης και να ορίζει τα στοιχεία αυτής και ποτέ δεν επιβάλλεται ποινή βαρύτερη από εκείνη που προβλεπόταν κατά την τέλεση της πράξης, καθιερώνεται η αρχή της νομιμότητας και προστατεύεται έναντι της νομοθετικής εξουσίας η ελευθερία των πολιτών», **Βλ. ΑΠ 325/1996,** «Επειδή με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι έγκλημα δεν υπάρχει ούτε ποινή επιβάλλεται χωρίς νόμο που να ισχύει πριν από την τέλεση της πράξης και να ορίζει τα που προβλεπόταν κατά την τέλεση της πράξης, καθιερώνεται η αρχή της νομιμότητας και προστατεύεται έναντι της νομοθετικής εξουσίας η ελευθερία των πολιτών».

Η νομιμότητα της καταστολής διεκδικεί την κυριαρχία της σε κάθε πεδίο όπου η δράση της εξουσίας μπορεί να επιφέρει την προσβολή της προσωπικής ασφάλειας, όπου η κρατική αυθαιρεσία μπορεί να επέλθει και η ασφάλεια του δικαίου μπορεί να διασαλευτεί.. Έτσι ένας διαχωρισμός ουσιαστικό-δικονομικό ποινικό δίκαιο βρίσκεται έξω από τη λογική, τη στόχευση και τη συστηματική του α. 7 παρ. 1 του Συντ.. Τούτο μάλιστα εφόσον, η διάκριση των δύο επιμέρους κλάδων του ποινικού δικαίου συνιστά μία άκρως προβληματική κατασκευή. Αντίθετα η αλληλοσυμπληρωματική σχέση που συνδέει τα δύο εξαρτώμενα πεδία οδηγεί στην εξίσωσή τους από πλευράς συνταγματικών περιορισμών. Ό,τι δηλαδή επιφυλάσσει το Σ. ως εγγυητικό μηχανισμό, στο χώρο της ποινικής καταστολής, γνωρίζει την ανταπόκρισή του σ' όλη την έκταση του ποινικού δικαίου χωρίς ειδικότερες επιφυλάξεις. Έτσι και αν δεχτούμε ότι το Σύνταγμα δεν κατοχυρώνει την απαγόρευση της αναδρομικότητας των νόμων γενικώς, εφόσον όμως το πράττει για τους ποινικούς νόμους (στο άρθρο 7 παρ. 1, ως επιμέρους έκφανση της νομιμότητας της καταστολής) το ερώτημα για την κάλυψη κάθε λογής ποινικού νόμου απαιτεί μια καταφατική απάντηση ».⁽¹⁰²⁾

Στο πλαίσιο λοιπόν της εν λόγω άποψης, η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 7 παρ. 1 του Συντ., είναι απόλυτη, καθώς απόλυτο είναι και το προστατευόμενο ατομικό δικαίωμα που πηγάζει από το εν λόγω άρθρο. Άρα λοιπόν μία εξαίρεση είναι δυνατή στο πλαίσιο του άρθρου αυτού, η εξαίρεση που είναι επιτρεπτή κατά τρόπο σαφή και ρητό. Τέτοια περίπτωση είναι η ευμενέστερη μεταχείριση του κατηγορουμένου υπό το νεώτερο νομοθετικό καθεστώς, πράγμα το οποίο προβλέπεται από το άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΚ.

Στο πλαίσιο μάλιστα της παρούσης άποψης(η κρατούσα άποψη, όπως και για το άρθρο 7 παρ. 1 δεν δέχεται την υπαγωγή των π.δ.κ στην εμβέλεια του άρθρου 2 παρ. 1 ΠΚ), γίνεται δεκτό ότι το άρθρο 2 παρ. 1 ΠΚ καλύπτει όλους τους ποινικούς νόμους,

102. Βλ. Ευτύχης Φυτράκης, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ANT. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 284

ανεξάρτητα αν αυτοί εντάσσονται και σε ειδικότερες κατηγορίες, καθώς η αντίθετη άποψη κρίνεται ότι θα συνιστούσε μία υπέρμετρη συσταλτική ερμηνεία η οποία αφενός θα στρεφόταν εναντίον του κατηγορουμένου, αφετέρου θα συνιστούσε μια απαγορευμένη κατασκευή για το ποινικό δίκαιο. Άρα λοιπόν και για την περίπτωση του άρθρου 2 ΠΚ μπορεί να διατυπωθεί το εξής σχόλιο. «*Η εφαρμογή του νεότερου δηλ. νόμου, ως εξαίρεση από την απαγόρευση της αναδρομικότητας, τότε μόνο είναι σεβαστή όταν αυτός δεν είναι αυστηρότερος από τον παλαιότερο, υπό το κράτος του οποίου ετελέσθη το συγκεκριμένο έγκλημα. Συμπερασματικά: Η ποινική δίκη θα διεξαχθεί σύμφωνα με τους ομόχρονους της κανόνες, τότε μόνο όταν αυτοί δεν καθιστούν τη θέση του κατηγορούμενου δυσχερέστερη εν σχέση με αυτή που θα του επιφύλασσαν οι κανόνες που ίσχυαν κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης*». (103)

V. Ειδικά δικονομικά ζητήματα

1. Το ζήτημα των αυτοτελών ισχυρισμών και η απόφαση του ΤρΕφΘες 1747/2010

1.1. Γενικά σχόλια επί του ζητήματος των αυτοτελών ισχυρισμών

Σύμφωνα με τον Άρειο Πάγο αυτοτελείς ισχυρισμοί και όχι απλά ισχυρισμοί αρνητικοί της κατηγορίας, είναι οι ισχυρισμοί εκείνοι που κατατείνουν αυτοτελώς στην άρση του αδικού ή του καταλογισμού, ασκούν επιρροή στη μείωση της ποινής ή στην εξάλειψη του αξιοποίνου. Μάλιστα όπως υποστηρίζεται, αν και στην πράξη ο Άρειος Πάγος έχει παρεκκλίνει αρκετές φορές από την εν λόγω θέση, ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία απαιτείται μόνο στην περίπτωση των αυτοτελών ισχυρισμών.

103. **Βλ. Ευτύχης Φυτράκης**, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998, σελ. 289, 297, **Βλ. Λάμπρου Χ. Μαργαρίτη και Θεόδωρου Κ. Παπακυριάκου**, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 152 επ., **Βλ. Λάμπρου Τσόγκα**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν. 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 995 επ.

Μολονότι από την πλευρά της θεωρίας⁽¹⁰⁴⁾ έχουν διατυπωθεί αρκετές προτάσεις περί της επέκτασης του πεδίου εφαρμογής των αυτοτελών ισχυρισμών και σε άλλες περιπτώσεις επιχειρημάτων που αποσκοπούν να αμφισβητήσουν την πλήρωση στοιχείων της αντικειμενικής και υποκειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, όπως και σε ισχυρισμούς αρνητικούς της κατηγορίας, εντούτοις ο Άρειος Πάγος, όπως προκύπτει από τη νομολογία απορρίπτει μεγάλο μέρος των αιτιάσεων επί προβαλλόμενων ισχυρισμών, προβάλλοντας δύο λόγους. Ο πρώτος λόγος που επικαλείται είναι ότι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί δεν είναι αυτοτελείς και ως εκ τούτου δεν χρήζουν ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και ο δεύτερος λόγος ότι αν και δέχεται ότι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί είναι αυτοτελείς, υποστηρίζει ότι αυτοί δεν έχουν προβληθεί με τρόπο σαφή και ορισμένο ώστε να αποτελέσουν αντικείμενο έρευνας. ⁽¹⁰⁵⁾

Στο πλαίσιο του πρώτου λόγου, πρέπει να επισημανθεί ότι παρά την σθεναρή αντίσταση του Αρείου Πάγου, στην ανάγκη διεύρυνσης της έννοιας των αυτοτελών ισχυρισμών, εμμένοντας σε έναν περιγραφικό μόνο ορισμό, τα ρήγματα στην παραπάνω θέση του Ακυρωτικού δεν είναι λίγα, όταν έχει αποδεχτεί ως αυτοτελείς, ισχυρισμούς που αμφισβητούν στοιχεία που θεμελιώνουν το έγκλημα.⁽¹⁰⁶⁾ Πιο αναλυτικά είναι σημαντικό να διευκρινισθεί ότι οι κυριότερες παρεκκλίσεις που έχουν σημειωθεί αφορούν πρώτον τον τομέα της πραγματικής πλάνης, δεύτερον της κατοχής ή προμήθειας ναρκωτικών ουσιών για προσωπική χρήση,

104. Βλ. για απόψεις θεωρίας(Ανδρουλάκη, Καρρά, Σταμάτη, Γιαννίδη, Παρασκευόπουλου) σε Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992, σελ. 190 επ

105. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992, σελ. 181

106. Βλ. Μαρία Μηλαπίδου-Παρατηρήσεις στην απόφαση του ΤριΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 8-9/2012, σελ. 709

τρίτον την ύπαρξη εντολής για την εκ μέρους του εκδότη επιταγών μεταρρύθμιση του ποσού τους.⁽¹⁰⁷⁾

Επί του ζητήματος της διάκρισης μεταξύ των οντολογικών στοιχείων του εγκλήματος και των λόγων άρσης του αδικού, καταλογισμού κ.λ.π, ως περιεχόμενο αυτοτελούς ισχυρισμού προβάλλεται η εξής άποψη, η οποία κρίνεται σε ένα πρώτο επίπεδο ορθή και πειστική. «Τα στοιχεία της νομοτυπικής μορφής του εγκλήματος ελέγχονται θετικά από το δικαστήριο και αιτιολογούνται για την κατάφασή του, συνεπώς λόγος αποδοχής αυτοτελούς ισχυρισμού γι' αυτά, που να έχει ανάγκη αιτιολογημένης απόρριψης δεν υπάρχει. Αντίθετα οι λόγοι άρσης αδικού, καταλογισμού κ.λ.π. ελέγχονται αρνητικά για την κατάφαση του εγκλήματος, δηλαδή δεν πρέπει να συντρέχουν για να υπάρχει το έγκλημα. Οπότε είναι λογικό η αιτιολογία της καταδικαστικής απόφασης να μην αναφέρεται σ' αυτούς, εφόσον δεν υπάρχουν στοιχεία που να τους στηρίζουν».⁽¹⁰⁸⁾

Η εν λόγω άποψη πράγματι φαίνεται ορθή και πειστική σε μία πρώτη φάση, καθώς δεν φαίνεται να είναι και πρακτικά εφικτό, το δικαστήριο να υποβάλλεται σε μια διαδικασία αιτιολόγησης της μη συνδρομής, στην εκάστοτε περίπτωση όλων των λόγων άρσης του αδικού, καταλογισμού κ.λ.π. Όπως όμως υποστηρίζεται, αυτό δεν φαίνεται ορθό στην περίπτωση που τα εν λόγω στοιχεία προκύπτουν κατόπιν προβολής τους, έστω και από τον κατηγορούμενο. Στην περίπτωση αυτή, το δικαστήριο είναι υποχρεωμένο, για να φτάσει σε κατάφαση του εγκλήματος, να αιτιολογήσει την απόρριψή τους.

107. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 1208/1999, Υπεράσπιση 2000, σελ. 290. Η ΑΠ 1208/1999 είχε αναγνωρίσει την προβολή του ισχυρισμού περί πραγματικής πλάνης ως αυτοτελούς, καθώς θεώρησε την θεώρηση ως λόγο άρσης του καταλογισμού. Βεβαίως η εν λόγω θέση δεν είναι ορθή, καθώς η πραγματική πλάνη δεν είναι λόγος άρσης του καταλογισμού αλλά λόγος αποκλεισμού του δόλου και την ενσυνείδητη αμέλεια. Ομοίως για την πρώτη περίπτωση οι ΑΠ 540/1989, ΑΠ 1627/1988. Για την δεύτερη περίπτωση βλ. ΑΠ 941/2008, ΑΠ 1609/2007, ΑΠ 260/1991, ΑΠ 518/1990. Για την Τρίτη περίπτωση βλ. ΑΠ 1053/1989, ΣυμβΑΠ 321/1989.

108. Βλ. (για την άποψη αυτή και αναλυτικό σχολιασμό επ' αυτής) Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 1208/1999, Υπεράσπιση 2000, σελ. 183.

Μάλιστα, με δεδομένο ότι το Ακυρωτικό έχει υποπέσει σε πολλές παρεκκλίσεις επί της αρχικής θέσεως του, περί του περιεχομένου των αυτοτελών ισχυρισμών, πράγμα τα οποίο αποδεικνύεται καθώς έχει αναγνωρίσει ως αυτοτελείς ισχυρισμούς που συνδέονται με την υποκειμενική υπόσταση εγκλημάτων, την αντικειμενική αλλά και με την αιτιώδη συνάφεια, ορθότερη φαίνεται η αποδοχή της κάτωθι άποψης περί του ζητήματος αυτού. Εφόσον, «*μεταξύ των στοιχείων που θεμελιώνουν το έγκλημα και αυτών που αίρουν το άδικο ή τον καταλογισμό δεν υπάρχει διαφορά ούτε ως προς την υποχρέωση διεύρυνσής τους από μεριάς του δικαστηρίου, ούτε ως προς την ανάγκη αιτιολογίας, ούτε τέλος και ως προς την επίδρασή τους στον νομικό συλλογισμό της υπαγωγής, ορθό είναι πραγματικοί ισχυρισμοί με τους οποίους αμφισβητούνται στοιχεία της αντικειμενικής ή υποκειμενικής του εγκλήματος να θεωρούνται αυτοτελείς ισχυρισμοί και όχι απλή άρνηση της κατηγορίας, όπως αυτό συμβαίνει τουλάχιστον σε επίπεδο εννοιολογικού ορισμού κατά την τακτική του ΑΠ*».⁽¹⁰⁹⁾

Ο δεύτερος λόγος τον οποίο προβάλλει ο Άρειος Πάγος, στο πλαίσιο της τάσης που έχει να μην διευρυνθεί η αιτιολογία στο πεδίο των αυτοτελών ισχυρισμών, συνίσταται στον τρόπο υποβολής τους. Συγκεκριμένα στο πλαίσιο μίας εξίσου αφηρημένα διατυπωμένης θέσης, ο Άρειος Πάγος υποστηρίζει ότι ακόμα και αν ένας ισχυρισμός ανήκει στους παραδοσιακούς αυτοτελείς ισχυρισμούς, για να αποσπάσει μια ειδική και εμπειριστατωμένη απάντηση από το δικαστήριο, ο προβάλλων τον ισχυρισμό, πρέπει ο ισχυρισμός αυτός να έχει προβληθεί με τρόπο σαφή και ορισμένο, παρόλο που ρήγματα υπάρχουν και στη εν λόγω περίπτωση.⁽¹¹⁰⁾ Ωστόσο την έννοια του «σαφή και ορισμένου» τρόπου υποβολής ενός ισχυρισμού, ο Άρειος Πάγος την εκλαμβάνει με έναν τρόπο ο οποίος ουσιαστικά αδρανοποιεί τις δυνατότητες λειτουργίας του θεσμού των αυτοτελών ισχυρισμών. Αυτό συμβαίνει καθώς, όπως προκύπτει από πολλές σχετικές αποφάσεις, ο Άρειος Πάγος για να δεχτεί να αιτιολογήσει έναν αυτοτελή ισχυρισμό, πρέπει αυτός να έχει προβληθεί

^{109.} Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992, σελ. 193 επ.

από το διάδικο, με τρόπο που να συνιστά μια τέλεια υπαγωγή, δηλαδή να έχουν καλυφθεί όλες οι επιμέρους προϋποθέσεις της κατάφασης ενός αυτοτελούς ισχυρισμού, με επίκληση πραγματικών περιστατικών. Αυτό όμως οδηγεί στην παραδοχή ότι ο διάδικος για να μπορέσει να επιτύχει την «τέλεια υπαγωγή», θα πρέπει αφενός να γνωρίζει πολύ καλά το νόμο αλλά και τον υπαγωγικό συλλογισμό, αφετέρου να έχει μελετήσει και την νομολογία, ώστε να γνωρίζει τη θέση του Αρείου Πάγου επί διαφόρων νομικών προβλημάτων, που υποκρύπτονται και κάποτε κρίθηκαν στο πλαίσιο του συγκεκριμένου λόγου που προβάλλει. Αυτό είναι πολύ πιθανό να συμβεί πρώτον, διότι ο κατηγορούμενος δεν γνωρίζει νομικά και δεύτερον διότι μπορεί να μην υπάρχει συνήγορος, ή και να υπάρχει να μην έχει τη δυνατότητα, να ανταποκριθεί σε ένα τέτοιο εγχείρημα.

Είναι λοιπόν εμφανές, ότι μια τέτοια θέση αδρανοποιεί σε μεγάλο βαθμό το θεσμό των αυτοτελών ισχυρισμών. Η ουσιαστικότερη αντίδραση όμως σε αυτή τη θέση, είναι ότι με την τακτική αυτή, το Δικαστήριο μετακυλά στους ώμους των διαδίκων μία αδιαμφισβήτητη του υποχρέωση, αυτή της ανεύρεσης της αλήθειας, με δεδομένο ότι αυτό έχει τη γνώση του δικαίου, που καλείται να εφαρμόσει.

1.2. Το ζήτημα των αυτοτελών ισχυρισμών στο πλαίσιο της απόφασης του ΤρΕφΘεσ 1747/2010

Εκτέθηκε παραπάνω ότι ο Άρειος Πάγος αν και εμμένει «πεισματικά» στη θέση του περί του περιεχομένου της έννοιας των αυτοτελών ισχυρισμών, σε πολλές περιπτώσεις έχει παρεκκλίνει από την εν λόγω θέση, ιδίως στους τομείς που αναφέρθηκαν. Για την τάση αυτή του Ακυρωτικού να παρεκκλίνει από την αρχική του θέση εκφράζεται το σχόλιο ότι, οι παρεκκλίσεις αυτές του Ακυρωτικού το οποίο,

110. Βλ. για περισσότερη ανάλυση του θέματος με σχετικές αποφάσεις, Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992, σελ. 198 επ

όπως εύστοχα παρατηρείται, «άλλοτε σε μεγαλύτερη και άλλοτε σε μικρότερη έκταση κινήθηκε «διδαισθητικά» μάλλον, αλλά ορθά από δογματική άποψη, σε επιλογές που φανερώνουν, τόσο ότι οι αυτοτελείς ισχυρισμοί δεν εξαντλούνται στους λόγους άρσης του αδικού, του καταλογισμού, της εξάλειψης του αξιοποίνου, ή της μείωσης της ποινής, όσο και ότι η επιμονή στην επίκληση πραγματικών περιστατικών που να στηρίζουν όλες τις νομικές προϋποθέσεις εφαρμογής των παραπάνω λόγων δεν είναι αναγκαία».⁽¹¹¹⁾

Σε αυτήν την κατεύθυνση ενδιαφέρον παρουσιάζει η απόφαση του Τριμεφθες 1747/2010, η οποία πέραν των λοιπών θεμάτων καινοτόμησε και ως προς το ζήτημα των αυτοτελών ισχυρισμών. Συγκεκριμένα, το Τριμεφθες με την εν λόγω απόφαση αποφάνθηκε περί της διάπραξης του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα(άρθρο 17 Ν. 2523/1997), υπό τη μορφή μη υποβολής δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και επί του αδικήματος της μη απόδοσης ΦΠΑ(άρθρο 18 Ν. 2523/1997), από τους νομίμους εκπροσώπους ΑΕ.

Στο πλαίσιο λοιπόν της προβληματικής αναφορικά με το περιεχόμενο των αυτοτελών ισχυρισμών, η εν λόγω απόφαση καινοτόμησε, κάνοντας δεκτό ως αυτοτελή, τον ισχυρισμό της πρώτης κατηγορουμένης, περί μη πλήρωσης στοιχείου της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος, εξαιτίας μη συνδρομής στο πρόσωπό της μιας εκ των συγκεκριμένων ιδιοτήτων λόγω της μη άσκησης πραγματικής διαχείρισης της εταιρίας.

Συγκεκριμένα στο πλαίσιο του ισχυρισμού της κατηγορούμενης, που έγινε δεκτός ως αυτοτελής, περί μη πλήρωσης στοιχείου της αντικειμενικής υπόστασης του εν λόγω αδικήματος, το δικαστήριο απεφάνθη το εξής:

111. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992

«Κατόπιν τούτων, αποδεικνύεται χωρίς καμία αμφιβολία ότι η πρώτη κατηγορούμενη ουδέποτε άσκησε πραγματική διοίκηση και επομένως δεν πληρούται το στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του άρθρου 20 παρ. 1 και 6 του Ν. 2523/1997 και πρέπει να κηρυχθεί αθώα».(112)

Ολοκληρώνοντας το ζήτημα αυτό και όπως εκτέθηκε και παραπάνω η νομολογιακή τάση⁽¹¹³⁾ όσον αφορά την έννοια του αυτοτελούς ισχυρισμού συνίσταται στην υπαγωγή, στην εν λόγω έννοια, μόνο λόγων άρσης του αδίκου, του καταλογισμού κ.λ.π., δεδομένου ότι τα στοιχεία αυτά ελέγχονται αρνητικά για την κατάφαση του εγκλήματος και ως εκ τούτου υπάρχει ανάγκη ειδικής προβολής από τον κατηγορούμενο και ειδικής και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας από το δικαστήριο, περί της συνδρομής τους ή μη. Από την πλευρά της θεωρίας, εκτέθηκε ήδη, ότι υποστηρίζεται έντονα αφενός η διεύρυνση της εφαρμογής της έννοιας αυτής, πράγμα το οποίο θα πρέπει να υλοποιηθεί από το σύνολο της νομολογίας, με δεδομένες και τις συχνές παρεκκλίσεις της από την αρχική της θέση, αφετέρου η υποχώρηση της απαίτησης της νομολογίας, οι αυτοτελείς ισχυρισμοί να απορρίπτονται και για τον πρόσθετο λόγο της μη προβολής τους κατά τρόπο σαφή και ορισμένο, όπως τον εννοεί ο Άρειος Πάγος.⁽¹¹⁴⁾

112. Βλ. ΤριΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 8-9/2012, σελ. 706

113. Βλ. για ενδεικτικές παραπομπές Μαρία Μηλαπίδου-Παρατηρήσεις στην απόφαση του ΤριΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 8-9/2012, σελ. 709

114. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992, σελ. 198

2. Το ζήτημα του εξωλογιστικού υπολογισμού

Ο εξωλογιστικός υπολογισμός του φόρου είναι ένα φαινόμενο το οποίο εμφανίζεται στην περίπτωση που τα βιβλία του φορολογούμενου κρίνονται ανακριβή για δύο λόγους. Πρώτον, λόγω μη προσκομιδής τους κατά τον φορολογικό έλεγχο και δεύτερον λόγω ανακριβών καταχωρήσεων σε αυτά. Σε αυτήν την περίπτωση, ο προϊστάμενος της αρμόδιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στον προσδιορισμό του φόρου με καθοριζόμενα στο νόμο κριτήρια και όχι με βάση τα φορολογικά στοιχεία και τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης του φορολογούμενου. Ο εξωλογιστικός υπολογισμός, στην περίπτωση του αδικήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 Ν. 2523/1997), ρυθμίζεται στο άρθρο 32 του Ν. 2238/1994, το οποίο σημειωτέον τροποποιήθηκε με το Ν. 4110/2013 και έχει ισχύ, υπό τη νέα αυτή μορφή, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.⁽¹¹⁵⁾

Η εν λόγω διαδικασία έχει γεννήσει διάφορους προβληματισμούς. Στο πλαίσιο λοιπόν του ισχυρισμού, ότι το φαινόμενο αυτό δεν μπορεί να ισχύσει στο φορολογικό ποινικό δίκαιο αλλά μόνο σε επίπεδο διοικητικού δικαίου, τίθεται το ερώτημα:

115. Βλ. άρθρο 32 παρ. 1 Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4110/2013 «1. Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου».

Στο πλαίσιο του αδικήματος της μη απόδοσης φόρου εισοδήματος(άρθρο 17 Ν. 2523/1997) και στην περίπτωση που ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος δεν έχει μεσολαβήσει για την άμεση κίνηση της ποινικής δίωξης, τι θα γίνει αν ο φορολογούμενος προσέφυγε στο διοικητικό δικαστήριο, το οποίο με την τελεσίδικη απόφασή του επικύρωσε το πόρισμα ελέγχου της οικονομικής υπηρεσίας, ως προς το ύψος του φόρου που οφείλεται, το οποίο προσδιορίστηκε εξωλογιστικά; Την απάντηση επί του ζητήματος αυτού την δίνει το άρθρο 21 του Ν. 2523/1997, σύμφωνα με το οποίο θα πρέπει να αποσταλεί από τη γραμματεία του διοικητικού δικαστηρίου αντίγραφο της απόφασης στον εισαγγελέα και η κρίση του διοικητικού δικαστηρίου δεσμεύει το ποινικό δικαστήριο.⁽¹¹⁶⁾

Ο Άρειος Πάγος έχει τηρήσει θετική στάση ως προς τη δυνατότητα υπολογισμού του φόρου με την διαδικασία του εξωλογιστικού υπολογισμού. Προς απόδειξη της θετικής αυτής στάσης που επιδεικνύει ο Άρειος Πάγος, είναι σημαντικό να γίνει μνεία της υπ' αριθμ. 295/2007 απόφασής του, η οποία έκανε δεκτό ότι *«όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 32 παρ.1 εδ. α' του Ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατηγορίας κατώτερης της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και η ανεπάρκεια αυτή καθιστά αδύνατη την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς, κατά τον τρόπο που καθορίζεται στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου.*

116. Βλ. άρθρο 21 Ν. 2523/1997, «3. Η 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 παρόντος 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».

Ο προσδιορισμός δε του εισοδήματος της επιχειρήσεως του αναιρεσείοντος, σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, δεν αποτελεί "κύρωση" ή επιβολή φόρου για πρόσθετο φορολογητέο εισόδημα, αλλά νόμιμο τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος των επιχειρήσεων, όταν είναι αδύνατος ο έλεγχος των φορολογικών βιβλίων, διότι αυτά δεν προσκομίζονται». (117)

Η παραπάνω θέση του Αρείου Πάγου επαναλήφθηκε και σε πιο πρόσφατη απόφασή του. Στο πλαίσιο λοιπόν της υπ' αριθμ. 1231/2010 έγινε δεκτό ότι «Κατά τη διάταξη του άρθρου 32 §1 εδ. α' του Ν. 2238/1994 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατηγορίας κατώτερης της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και η ανεπάρκεια αυτή καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς κατά τον τρόπο που καθορίζεται στις διατάξεις του εν λόγω άρθρου». (118)

Υποστηρίζεται⁽¹¹⁹⁾ ωστόσο, ότι η μόνη περίπτωση όπου η διαδικασία του εξωλογιστικού υπολογισμού, δεν μπορεί να εφαρμοστεί, είναι όταν διαπιστώνεται εικονικότητα της επιχείρησης, καταλαμβάνοντας τόσο τις περιπτώσεις του άρθρου 17 όσο και 18 Ν. 2523/1997.

117. Βλ. ΑΠ 295/2007(φοροδιαφυγή-ανακριβής δήλωση φορολογίας εισοδήματος-άρθρο 17 Ν. 2523/1997)

118. Βλ. ΑΠ 1231/2010(Φοροδιαφυγή-ανακριβής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος- άρθρο 17 Ν. 2523/1997)

119. Βλ. Λάμπρος Τσόγκας, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 997

Η άποψη αυτή στηρίζεται στην προαναφερθείσα υπ' αριθμ. 1231/2010 απόφαση του Αρείου Πάγου, και αποτελεί έμμεσο συναγόμενο συμπέρασμα με βάση τα όσα έκανε δεκτά η εν λόγω απόφαση. Ειδικότερα, το δικαστήριο, στο πλαίσιο αξιολόγησης του ισχυρισμού του κατηγορουμένου περί εικονικότητας της επιχείρησης, έκρινε ότι η διαπίστωση της εικονικότητας μιας επιχείρησης, δεν στηρίζεται απλά στο γεγονός ότι αυτή εμφάνισε εικονικές συναλλαγές, με εικονικά φορολογικά στοιχεία για να λάβει επιστροφή ΦΠΑ.⁽¹²⁰⁾

Με βάση λοιπόν την παραπάνω απάντηση του δικαστηρίου, περί μη εικονικότητας της επιχείρησης και με δεδομένο ότι δέχτηκε τον εξωλογιστικό υπολογισμό, διατυπώθηκε η άποψη ότι «στην περίπτωση που η επιχείρηση είναι εντελώς εικονική, δηλαδή δεν έχει αναπτύξει ποτέ εμπορικές συναλλαγές, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου ο εξωλογιστικός υπολογισμός, ενώ η τυχόν κρίση του διοικητικού δικαστηρίου για το οφειλόμενο ύψος του φόρου στην περίπτωση αυτή δεν θα μπορεί να δεσμεύει το ποινικό δικαστήριο, αφού με βάση τα ισχύοντα στο χώρο του ποινικού δικαίου δεν υφίσταται καθόλου οφειλόμενος φόρος. Αντίθετα όταν η επιχείρηση είναι πραγματική και συμμετέχει σε κυκλώματα έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, που κατατείνουν στην επιστροφή ΦΠΑ ή στη μείωση της φορολόγησής της ο εξωλογιστικός υπολογισμός μπορεί να εφαρμοστεί για τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου».⁽¹²¹⁾

120. Βλ. ΑΠ 1231/2010, «Η ως άνω επιχείρηση του κατηγορουμένου ήταν πραγματική και όχι εικονική, όπως ο ίδιος υποστηρίζει. Είναι άλλο το θέμα ότι εμφάνισε αυτή εικονικές συναλλαγές, προκειμένου να τύχει επιστροφής ΦΠΑ, περιστατικό που δεν είναι αντικείμενο της παρούσας δίκης».

121. Βλ. Λάμπρος Τσόγκας, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 997

Στο πλαίσιο σχολιασμού της όλης διαδικασίας του εξωλογιστικού υπολογισμού, υποστηρίζεται ότι δημιουργούνται σοβαρά προβλήματα όσον αφορά τη θεμελίωση του αξιοποίνου, του υπό εξέταση αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997. Όπως αναφέρεται, η εν λόγω μέθοδος μπορεί να προβλέπεται από το νόμο ως διοικητική κύρωση της σχετικής παραβάσεως, ωστόσο δεν μπορεί να αποτελέσει τη βάση, προκειμένου να θεμελιωθεί η εγκληματική συμπεριφορά που προβλέπεται στο άρθρο 17 Ν. 2523/1997. Αυτό δικαιολογείται από το γεγονός ότι με την διαδικασία του εξωλογιστικού υπολογισμού, δεν προσδιορίζονται τα καθαρά εισοδήματα ή τα κέρδη που απεκρύβησαν και τα οποία αποτελούν στοιχεία τις αντικειμενικής υπόστασης της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, αλλά συνιστούν «ένα πλασματικό μέγεθος εισοδημάτων ή κερδών, στο οποίο αντιστοιχεί ένα υποθετικό ποσό φόρων. Πολύ δε περισσότερο με τη μέθοδο αυτή, ο προσδιορισμός της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης (απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων) ως στοιχείου της αντικειμενικής υπόστασης του άρθρου 17 του ν. 2523/1997 (αποτέλεσμα της παράλειψης ή της θετικής ενέργειας του δράστη) δεν συνδέεται ατιακά ποτέ με την τυποποιημένη στο άρθρο 17 του ν. 2523/1997, που πρέπει να διερευνηθεί (μη υποβολή ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης), αλλά με τη μεταγενέστερη πράξη τρίτων, δηλαδή των ελεγκτικών αρχών(εξωλογιστικός υπολογισμός)». (122)

Το συμπέρασμα που προκύπτει, στο πλαίσιο της άνω εκτεθείσας άποψης, είναι ότι η μέθοδος αυτή οδηγεί στην αποδοχή της αντικειμενικής ποινικής ευθύνης η οποία, όπως αναλύθηκε και παραπάνω, είναι αντισυνταγματική. Αυτό αποδεικνύεται αν αναλογιστούμε ότι η εν λόγω διαδικασία, δεν λειτουργεί σε εμπειρικό επίπεδο, με αποτέλεσμα να αποδίδεται στον κατηγορούμενο αφενός μια πράξη που δεν έκανε, αφετέρου μια ενοχή που δεν είχε. Άρα λοιπόν, δεν μπορεί να καταδικασθεί ο κατηγορούμενος για μια πράξη που του αποδίδεται μεν, αλλά ποτέ δεν προσδιορίστηκε σε τι συνίσταται, αλλά και για μια υπαιτιότητα που δεν προσδιορίστηκε.(123)

122. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 60

123. Βλ. ΑΠ 1231/2010 και ΑΠ 295/2007, οι οποίες κινούνται σε εσφαλμένη κατεύθυνση.

3. Το ζήτημα του διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού (άρθρο 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997)

Σύμφωνα με όσα ορίζει το άρθρο 24 παρ. 2, 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. Επιπλέον, 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. Σε περίπτωση μη καταβολής από τον υπόχρεο του ως άνω ποσοστού φόρου ή προστίμου κατά τα ανωτέρω, ο επιτευχθείς συμβιβασμός θεωρείται ως μη γενόμενος.

Επί του ζητήματος του διοικητικού και δικαστικού συμβιβασμού ανακύπτουν δύο ζητήματα. Το πρώτο ζήτημα συνίσταται στο αν ο διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός συνιστούν λόγο άρσης του αδικού ή του αξιολοίνου. Σε θεωρητικό επίπεδο, κρατούσα είναι η άποψη που θεωρεί τον επιτευχθέντα διοικητικό ή δικαστικό συμβιβασμό, λόγο άρσης του αξιόποινου χαρακτήρα της φοροδιαφυγής και μάλιστα ιδιόμορφο αντικειμενικό λόγο εξάλειψης του αξιολοίνου.⁽¹²⁴⁾ Σύμφωνα βέβαια με άλλη θεωρητική άποψη, ο εν λόγω συμβιβασμός αποτελεί έναν «*ad hoc αποκλεισμό του αρχικού αδικού χαρακτήρα της πράξης*».⁽¹²⁵⁾

124. Βλ. Λάμπρος Τσόγκας, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 997, Βλ. Λάμπρος Χ. Μαργαρίτης και Θεόδωρος Κ. Παπακυριάκος, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξης τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012, σελ. 146

125. Βλ. Δημήτρηαινας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.229 επ

Σε επίπεδο νομολογίας, σαφής θέση επί του ζητήματος αυτού δεν έχει δοθεί, αν και ο Άρειος Πάγος δέχεται τη μη εφαρμογή των ποινικών διατάξεων του Ν. 2523/1997, σε περιπτώσεις διοικητικού ή δικαστικού συμβιβασμού.⁽¹²⁶⁾

Το δεύτερο ερώτημα που ανακύπτει είναι το πώς εφαρμόζεται σε πρακτικό επίπεδο η διάταξη του άρθρου 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997. Προκειμένου να δοθεί απάντηση επί του ζητήματος αυτού πρέπει να ληφθούν υπόψη τα παρακάτω.

Αρχικά, σε περίπτωση που ο διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός επιτύχει, οδηγούμαστε σε εξάλειψη της φορολογικής διαφοράς που είχε ανακύψει. Αυτό αποδεικνύεται πρώτον λαμβάνοντας υπόψη το άρθρο 1 του Ν. 3888/2010, περί περαίωσης φορολογικών εκκρεμών υποθέσεων, αλλά και από το γεγονός ότι ο συμβιβασμός αποστέλλεται στις φορολογικές υποθέσεις και συνιστά κλείσιμο των εκκρεμοτήτων, που προκαλούνται εξαιτίας αυτών και της άμεσης είσπραξης από το δημόσιο χρηματικών ποσών από τον φορολογούμενο. Δεύτερον, όπως αναφέρει και το ίδιο το άρθρο 24 παρ. 2 του Ν. 2523/1997, ο συμβιβασμός ανατρέπεται και θεωρείται ότι δεν επιτεύχθηκε ποτέ, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών δεν καταβάλει 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. Τρίτον, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος καταβάλει εμπρόθεσμα το 1/5 του φόρου και του προστίμου αλλά δεν καταβάλει τις επόμενες δόσεις, ο συμβιβασμός δεν ανατρέπεται, ούτε εφαρμόζονται οι ποινικές διατάξεις του Ν. 2523/1997, αλλά τα εναπομείναντα οφειλόμενα ποσά, δύνανται να επιβεβαιωθούν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ και να καταλογιστούν στον φορολογούμενο ως μη καταβαλλόμενα χρέη στο δημόσιο (άρθρο 25 Ν. 1882/1990).

126. Βλ. ΑΠ 1076/2009, «Ούτε και προκύπτει το αντίθετο από τη διάταξη του άρθρου 24 παρ. 2 του πιο πάνω νόμου 2523/1997 κατά την ποία αποκλείεται η εφαρμογή των ποινικών του διατάξεων σε περίπτωση επιλύσεως της φορολογικής διαφοράς με δικαστικό ή διοικητικό συμβιβασμό, γιατί ο αποκλεισμός αυτός αναφέρεται προδήλως στην εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν τον κολασμόν των εγκλημάτων της φοροδιαφυγής και μόνο όχι και εκείνων με τις οποίες προβλέπονται και τιμωρούνται τα εγκλήματα της πλαστογραφίας ή της απάτης, που με τη συνδρομή των στοιχείων του νόμου μπορούν να συρρέουν με αυτά αληθώς».

Λαμβάνοντας υπόψη τα προεκτεθέντα, δίνεται η εξής απάντηση, επί του ερωτήματος, πως εν τέλει εφαρμόζεται το άρθρο 24 παρ. 2 Ν. 2523/1997 σε πρακτικό επίπεδο. Πρώτον, σε περίπτωση που έχει επιτευχθεί ο συμβιβασμός και δεν έχει ανατραπεί, με βάση τα όσα εκτάθηκαν παραπάνω, η σχετική υπόθεση πρέπει να τεθεί από τον εισαγγελέα στο αρχείο. Αν η υπόθεση βρίσκεται στο στάδιο της προδικασίας, θα πρέπει να εκδοθεί απαλλακτικό βούλευμα, ενώ αν βρίσκεται στο ακροατήριο, πρέπει να εκδοθεί αθωωτική απάντηση.⁽¹²⁷⁾

4. Ζητήματα αρμοδιότητας

4.1 Η κατά τόπο αρμοδιότητα και οι προβληματικές που ανακύπτουν

Σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 5 του Ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το Ν. 3943/2011, «*Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ.*».

Στο πλαίσιο του άρθρου αυτού μπορούν να διατυπωθούν τα εξής, όσον αφορά την κατά τόπο αρμοδιότητα, στις περιπτώσεις των αδικημάτων του Ν. 2523/1997, με εστίαση στο αδίκημα του άρθρου 17, όπου χρειάζεται. Είναι λοιπόν φανερό, όπως προκύπτει από τη διατύπωση της διάταξης, ότι η κατά τόπο αρμοδιότητα του ποινικού δικαστηρίου, προσδιορίζεται από τον τόπο της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ. Όπως σχολιάζεται, η διάταξη αυτή ήταν σε αρμονία και συμβατότητα, στο πλαίσιο της αρχικής πρόβλεψης του νομοθέτη, περί ασκήσεως της ποινικής δίωξης σύμφωνα με τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.(καθεστώς πριν το Ν. 2523/1997). Μετά την ψήφιση όμως του Ν. 2523/1997, τόσο η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς όσο και η διενέργεια φορολογικού ελέγχου, μπορούν να διεξαχθούν και από άλλες υπηρεσίες (βλ. άρθρο 21 παρ. 2 Ν. 2523/1997).

¹²⁷. **Βλ. Λάμπρος Τσόγκας**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», *ΠοινΔικ* 8-9/2011, σελ. 997

Τίθεται λοιπόν το ερώτημα, στην περίπτωση που οι παραπάνω ενέργειες διεξήχθησαν από άλλη ελεγκτική υπηρεσία, εάν εξακολουθεί να θεμελιώνεται η κατά τόπο αρμοδιότητα στην έδρα της Αρμόδιας Δ.Ο.Υ ή μπορεί να γίνει λόγος για κατά τόπο αρμοδιότητα στην έδρα της υπηρεσίας που προέβη στον φορολογικό έλεγχο και στην υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς.

Η απάντηση επί του ζητήματος αυτού έχει ως βάση το γεγονός, ότι η Δ.Ο.Υ είναι η μοναδική υπηρεσία, η οποία έχει τη δυνατότητα να εκδώσει καταλογιστική πράξη (Α.Ε.Π) του Κ.Β.Σ. Το γεγονός αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό, καθώς συνδέεται με συγκεκριμένες δικονομικές συνέπειες.

Επίσης, το γεγονός ότι ακόμα και η εφαρμογή ή μη του άρθρου 24 του Ν. 2523/1997(διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός) συνδέεται με την εξέλιξη της απόφασης περί επιβολής προστίμου, αποδεικνύει ότι οι ενέργειες της αρμόδιας Δ.Ο.Υ, μπορούν να έχουν καταλυτική σημασία στην εξέλιξη της δίκης, ακόμα και αν δεν διενέργησε η ίδια τον έλεγχο. Άρα λοιπόν αυτό το γεγονός αποτελεί λόγο θεμελίωσης της τοπικής αρμοδιότητας κατ' άρθρο 21 παρ. 5.

Αξίζει να σημειωθεί ότι σε κάθε περίπτωση, δηλαδή ακόμα και αν υπήρχε δυσκολία εφαρμογής του άρθρου 21 παρ. 5, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 12 Ν. 2523/1997, πάλι δεν θα οδηγούμασταν σε αναλογική ερμηνεία της διάταξης υπέρ του τόπου της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο. Πιο συγκεκριμένα, με δεδομένο ότι το άρθρο 21 παρ. 12 Ν. 2523/1997 ορίζει ότι *«Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα»*, θα έπρεπε να εφαρμοστεί το άρθρο 122 παρ. 1 του ΚΠΔ, σύμφωνα με το οποίο *«Η τοπική αρμοδιότητα προσδιορίζεται από τον τόπο όπου τελέστηκε το έγκλημα ή όπου κατοικεί ή διαμένει προσωρινά ο κατηγορούμενος όταν αρχίζει η ποινική δίωξη»*.⁽¹²⁸⁾

128. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, *«Εγκλήματα φοροδιαφυγής»*, Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 271

Ένα τελευταίο ζήτημα που τίθεται, στο πλαίσιο της κατά τόπο αρμοδιότητας, είναι η περίπτωση όπου ο φορολογούμενος άλλαξε πόλη για την έδρα της επιχείρησής του, οπότε σε άλλη Δ.Ο.Υ υπαγόταν όταν τέλεσε το φορολογικό αδίκημα και σε άλλη κατά τον χρόνο άσκησης της ποινικής δίωξης. Τίθεται λοιπόν το ερώτημα ποια από τις δύο Δ.Ο.Υ θα κριθεί ως «αρμόδια», ώστε με βάση αυτήν να προσδιοριστεί και το κατά τόπο αρμόδιο δικαστήριο.

Η απάντηση και στο ερώτημα αυτό δίδεται από την ίδια τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 5 Ν. 2523/1997, όπου γίνεται λόγος για τη Δ.Ο.Υ που είναι αρμόδια για τη φορολόγηση, δηλαδή «για τη Δ.Ο.Υ που προσδιορίζει τον οφειλόμενο φόρο και αυτή δεν είναι άλλη από εκείνη, η οποία προσδιόρισε το φόρο της επιχείρησης με βάση τα φορολογικά δεδομένα της επιχείρησης κατά το χρόνο που αφορά η πράξη. Εξάλλου αυτή η Δ.Ο.Υ, δηλαδή η Δ.Ο.Υ κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης, έχει στο αρχείο της όλα τα φορολογικά δεδομένα του φορολογούμενου για την επίδικη περίοδο».⁽¹²⁹⁾

4.2 Η καθ' ύλην αρμοδιότητα και οι νόμοι 3904/2010, 3943/2011 και 4055/2012

4.2.1. Σύνομη αναφορά σε γενικές προβληματικές της καθ' ύλην αρμοδιότητας στο πλαίσιο των παραπάνω νόμων

Με το άρθρο 3 παρ. 2 του Ν. 3943/2011 η παράγραφος 5 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997, αντικαταστάθηκε ως εξής: «Αρμόδιο δικαστήριο είναι, κατά περίπτωση, το μονομελές ή το τριμελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση Δ.Ο.Υ».

¹²⁹. Βλ. **Λάμπρος Τσόγκας**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», *ΠοινΔικ* 8-9/2011, σελ. 998

Εστιάζοντας στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 Ν. 2523/1997),⁽¹³⁰⁾ καθ' ύλην αρμόδιο δικαστήριο, στο πλαίσιο του Ν. 3943/2011, είναι για την πλημμεληματική μορφή του αδικήματος, το τριμελές Πλημμελειοδικείο, λόγω του ύψους της απειλούμενης ποινής η οποία συνίσταται σε φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους, ενώ γενικό πλαίσιο ποινής από ένα(1) έως πέντε(5) έτη, ενώ για την κακουργηματική μορφή του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, αρμόδιο ήταν το Τριμελές Εφετείο Κακουργημάτων (πλέον έχει τροποποιηθεί με το Ν. 4055/2012, όπως θα εκτεθεί στην συνέχεια).⁽¹³¹⁾

Με αφορμή την αναφορά στο καθ' ύλην αρμόδιο δικαστήριο, επί του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, είναι σημαντικό να γίνει μία σύντομη αναφορά σε μία γενική προβληματική που αφορά την καθ' ύλην αρμοδιότητα των Τριμελών Εφετείων Κακουργημάτων.

Η προβληματική όσον αφορά την καθ' ύλην αρμοδιότητα των Τριμελών Εφετείων Κακουργημάτων, συνίσταται στο γεγονός ότι, πλέον, με τους ειδικούς ποινικούς νόμους, τα κακουργήματα που έχουν υπαχθεί στην αρμοδιότητα των εφετείων, αποτελούν τον κανόνα, ενώ εξαίρεση αποτελούν τα κακουργήματα που έχουν παραμείνει στην αρμοδιότητα των Μικτών Ορκωτών Δικαστηρίων.

Είναι γεγονός ότι με το σχέδιο του νόμου 3904/2010 είχε γίνει μία προσπάθεια να περιοριστεί το προαναφερθέν φαινόμενο, πράγμα ωστόσο που δεν επιτεύχθηκε καθώς με το άρθρο 16 του ψηφισθέντος Ν. 3904/2010 προστέθηκε μετά το άρθρο 308 ΚΠΔ, το άρθρο 308 Α ΚΠΔ, σύμφωνα με το οποίο: «*Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις των κακουργημάτων των νόμων 2168/1993, 2523/1997, 3386/2005,*

130. Βλ. Γεώργιος Δημήτριάδης-Παρατηρήσεις στην ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 129

131. Βλ. Λάμπρος Τσόγκας, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ. 998

2960/2001 και 3459/2006, του εμπρησμού δασών και των άρθρων 374 και 380 του Ποινικού Κώδικα, μετά την περάτωση της ανάκρισης, η δικογραφία υποβάλλεται από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στον εισαγγελέα εφετών, ο οποίος, αν κρίνει ότι προκύπτουν επαρκείς ενδείξεις για την παραπομπή της υπόθεσης στο ακροατήριο και ότι δεν χρειάζεται να συμπληρωθεί η ανάκριση, προτείνει στον πρόεδρο εφετών να εισαχθεί η υπόθεση, μαζί με τα τυχόν συναφή εγκλήματα, απευθείας στο ακροατήριο. Από τη στιγμή που ο εισαγγελέας εφετών καταρτίσει τη σχετική πρόταση, πριν την υποβάλει προς τον πρόεδρο εφετών, έχει υποχρέωση να ενημερώσει αμέσως, έστω και τηλεφωνικά, τους διαδίκους, εφόσον αυτοί υπέβαλαν εγγράφως σχετικό αίτημα, προκειμένου να λάβουν γνώση της και να ασκήσουν το δικαίωμα ακρόασης, υποβάλλοντας υπόμνημα με τις απόψεις τους. Αφού παρέλθουν δέκα ημέρες από την ειδοποίηση, για την οποία συντάσσεται έκθεση, η πρόταση του εισαγγελέα εφετών διαβιβάζεται στον πρόεδρο εφετών. Εφόσον ο πρόεδρος εφετών διατυπώσει σύμφωνη γνώμη, για την παραπομπή της υπόθεσης στο ακροατήριο, ο εισαγγελέας εφετών εκδίδει κλητήριο θέσπισμα, κατά του οποίου δεν επιτρέπεται προσφυγή».

Είναι αλήθεια, ότι μπορεί να μην επιτεύχθηκε ο αρχικός στόχος που είχε τεθεί στο σχέδιο του Ν. 3904/2010, όμως σε κάθε περίπτωση, η πρόβλεψη που ενσωματώθηκε στον ΚΠΔ(άρθρο 308 Α) σμίκρυνε σημαντικά το επίπεδο ύλης σε σχέση με όσα ίσχυαν στο παρελθόν. Βέβαια, όπως ορθά υποστηρίζεται, ειδικά για τα κακουργήματα φοροδιαφυγής εξαιτίας των διαρκών αλλαγών στη φορολογική νομοθεσία, ανακύπτουν σοβαρές δυσχέρειες, με αποτέλεσμα να κρίνεται αναγκαία η επεξεργασία τους από το δικαστικό συμβούλιο προτού παραπεμφθούν στο ακροατήριο.⁽¹³²⁾

132. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 268

Τέλος, κριτική έχει ασκηθεί επί του γεγονότος ότι σε κάποιες πλημμεληματικές μορφές φορολογικών αδικημάτων, επιλαμβάνεται ως αρμόδιο δικαστήριο το Μονομελές Πλημμελειοδικείο, καθώς έχει κριθεί ότι το εν λόγω δικαστήριο είναι κατάλληλο και επαρκές ως προς την εκδίκαση απλούστερων πλημμελημάτων, που δεν παρουσιάζουν τις δυσχέρειες των φορολογικών. Γι' αυτό και με το άρθρο 16 παρ. 5 του Ν. 3888/2010 το μονομελές πλημμελειοδικείο αποκλείστηκε από την εκδίκαση φορολογικών αδικημάτων, έστω και σε πλημμεληματική μορφή. Ωστόσο, με τους μεταγενέστερους νόμους 3904/2010 και 3943/2011, το μονομελές πλημμελειοδικείο επιλήφθηκε εκ νέου και επί των πλημμεληματικών μορφών κάποιων φορολογικών αδικημάτων.⁽¹³³⁾

4.2.2 Ο Ν. 4055/2012 και οι τροποποιήσεις της καθ' ύλην αρμοδιότητας στις κακουρηματικές μορφές των φορολογικών αδικημάτων

Σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ. 5 του Ν. 4055/2012, *«Στον Κώδικα Ποινικής Δικονομίας, προστίθεται άρθρο 110 ως εξής: Το μονομελές εφετείο δικάζει τα πιο κάτω εγκλήματα, εκτός αν στο νόμο απειλείται κατά αυτών η ποινή της ισόβιας κάθειρξης: 1) Τα κακουρηγήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 308 Α, καθώς και αυτά της παραγράφου 1 του άρθρου 308 Β, εφόσον για τα τελευταία έχει συνταχθεί πρακτικό συνδιαλλαγής».*

Είναι εμφανές ότι με το άρθρο 110 του ΚΠΔ, το οποίο προστέθηκε με τη παρ. 2 του άρθρου 29 του Ν. 4055/2012, συνιστώνται για πρώτη φορά στο δικονομικό μας σύστημα μονομελή εφετεία κακουρηγημάτων τα οποία δικάζουν: α)τα κακουρηγήματα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 308Α του ΚΠΔ, δηλαδή τα κακουρηγήματα που σήμερα εισάγονται προς εκδίκαση με απευθείας κλήση, με σύμφωνη γνώμη εισαγγελέα και προέδρου εφετών και είναι πρώτον, τα αδικήματα του Ν. 2168/1993(περί όπλων), δεύτερον τα φορολογικά αδικήματα του Ν. 2523/1997, τρίτον τα κακουρηγήματα του Ν. 2960/2001, τέταρτον του Ν 3386/2005

¹³³. Βλ. Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 269 επ, Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η σελ. 258

περί αλλοδαπών, πέμπτον του Ν. 3459/2006 του Κώδικα περί ναρκωτικών, έκτον του εμπρησμού των δασών(άρθρο 265 ΠΚ), έβδομον της διακεκριμένης περίπτωσης κλοπής(άρθρο 374 ΠΚ), όγδοον της ληστείας(380 ΠΚ). β) Τα κακουργήματα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 308 Β του ΚΠΔ, εφόσον έχει συνταχθεί πρακτικό συνδιαλλαγής, γ) Τα κακουργήματα των άρθρων 114 Ν 1892/1990 (ανοικοδόμηση σε δασικές εκτάσεις), 66 Ν. 2121/1993 (προστασία πνευματικής ιδιοκτησίας), 52 Ν. 4002/2011 (περί παιγνίων, δ) Τα κακουργήματα των νόμων (περί αθλητισμού) και του Ν. 3028/2002 (περί αρχαιοτήτων).

Όπως μάλιστα ορίζεται στο άρθρο 29 παρ. 4 του Ν. 4055/2012, με προσθήκη στο άρθρο 111 ΚΠΔ, οι εφέσεις κατά των αποφάσεων των μονομελών εφετείων θα εκδικάζονται σε δεύτερο βαθμό από τα τριμελή εφετεία.

Με βάση τα όσα αναφέρθηκαν και εστιάζοντας στο αδίκημα του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, η καθ' ύλην αρμοδιότητα διαμορφώνεται ως εξής: σύμφωνα με το Ν. 3943/2011, για την πλημμεληματική μορφή του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 αρμόδιο είναι το τριμελές Πλημμελειοδικείο, λόγω του ύψους της απειλούμενης ποινής η οποία συνίσταται σε φυλάκιση τουλάχιστον ενός έτους, ενώ το γενικό πλαίσιο ποινής ορίζεται από δέκα ημέρες(10) έως πέντε(5) έτη.

Για την κακουργηματική μορφή του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, αρμόδιο πλέον είναι το μονομελές εφετείο κακουργημάτων, ενώ το τριμελές εφετείο κακουργημάτων θα επιλαμβάνεται των εφέσεων που ασκούνται επί των αποφάσεων των μονομελών εφετείων.

Είναι εμφανές, ότι τόσο στο πλαίσιο του Ν. 4055/2012 αλλά και λαμβάνοντας υπόψη και την προβληματική που εκτέθηκε παραπάνω, ότι γίνεται έντονη προσπάθεια συρρίκνωσης της προδικασίας. Ωστόσο, όπως σχολιάζεται *«οι προσπάθειες συρρίκνωσης της προδικασίας, που αναμφίβολα είναι απαραίτητη, δεν μπορεί να λύσει χρόνια προβλήματα, αφού ο όγκος των υποθέσεων μεταφέρεται αθρόα από την προδικασία στο ακροατήριο με αποτέλεσμα οι εκροές*

να είναι πολύ λιγότερες από τις εισροές». ⁽¹³⁴⁾

5. Το μέτρο της δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων (άρθρο 30 παρ. 5 περ. ε΄ Ν. 3296/2004) και στάση του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του θέματος αυτού

5.1 Ανάλυση της διάταξης περί δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων στο πλαίσιο της υπ΄ αριθμ. 2797/2009 απόφασης του ΣτΕ

Στο άρθρο 30 του Ν. 3296/2004, περιγράφονται οι αρμοδιότητες του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος(Σ.Δ.Ο.Ε), το οποίο πριν την τροποποίηση που επήλθε με το άρθρο 88 παρ. 1 του Ν. 3842/2010, ονομαζόταν Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (Υ.Π.Ε.Ε).

Μία εκ των αρμοδιοτήτων του Σ.Δ.Ο.Ε είναι να προβαίνει σε δεσμεύσεις τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων, στις περιπτώσεις που ορίζονται στο άρθρο 30 παρ. 5 περ. ε΄ Ν. 3296/2004. Μία εκ των περιπτώσεων είναι βεβαίως και το αδίκημα φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι εντός των καθηκόντων του Σ.Δ.Ο.Ε περιλαμβάνονται και οι «*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 Προϊστάμενου της αρμόδιας Περιφερειακής Διεύθυνσης ενημερώνοντας για την ενέργεια αυτή εντός 24 ωρών τον αρμόδιο εισαγγελέα*».

Στο πλαίσιο της εν λόγω διάταξης γεννούνται ερωτήματα περί της φύσεως του εν λόγω μέτρου, τη διάρκειά του, καθώς και τον τρόπο προσβολής του.

134. Βλ. (αναλυτικά για τα προβλήματα που ανακύπτουν) Παναγιώτη Μπρακουμάτσου, «Ζητήματα περαίωσης της ανάκρισης και καθ' ύλην αρμοδιότητας μετά τους Ν. 3904/2010 και 4055/2012», ΠοινΔικ 8-9/2012, σελ. 808 επ, Βλ. Αικατερίνη Κ. Συκιώτη, «Τα φορολογικά εγκλήματα», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 187

Επί του πρώτου ερωτήματος, δηλαδή της φύσεως του εν λόγω μέτρου, απαντάται ότι αποτελεί διοικητικό φορολογικό μέτρο και μάλιστα προληπτικό.

Όσον αφορά τον τρόπο προσβολής του, επειδή η ενέργεια του Διευθυντή της αντίστοιχης Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε να λάβει και να εφαρμόσει το εν λόγω μέτρο, παράγει διοικητική διαφορά, αυτή επιλύεται με ένδικο βοήθημα ενώπιον του ΣτΕ.

Τέλος, όσον αφορά τη διάρκεια του μέτρου αυτού, υποστηρίζεται ότι αυτό παύει αυτοδικαίως μόλις μετά το φορολογικό έλεγχο επιβληθούν τα σχετικά πρόστιμα στο φορολογούμενο ή ληφθούν τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ συμφώνως προς το άρθρο 14 του Ν. 2523/1997⁽¹³⁵⁾, δηλαδή δέσμευση του 50% των κεφαλαίων και στοιχείων, η λήψη των οποίων αποτελεί διοικητική κύρωση.

Οι εν λόγω θέσεις επιβεβαιώνονται από την υπ' αριθμ. 2797/2009 απόφαση του ΣτΕ.⁽¹³⁶⁾

135. Βλ. Ασπασία Μάλλιου, «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και η περαιτέρω υποχώρηση του κράτους-δικαίου», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1217.

136. Βλ. ΣτΕ 2797/2009- σκέψεις 6 και 7, Σύμφωνα λοιπόν με την εν λόγω απόφαση και προς επιβεβαίωση των άνω θέσεων αναφέρεται ότι στην υπηρεσία του Σ.Δ.Ο.Ε «παρέχονται ευρείες εξουσίες για την αποκάλυψη διαφόρων, διαφορετικής φύσεως, παραβάσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και σοβαρές οικονομικής φύσεως παραβάσεις, προκειμένου στην συνέχεια να επιληφθούν τα αρμόδια, ενόψει των κατ' αρχήν πιθανολογηθεισών παραβάσεων, όργανα για να επιβάλουν τις σχετικές κυρώσεις ή να λάβουν τα τυχόν προβλεπόμενα από την οικεία κάθε φορά νομοθεσία μέτρα, που μπορεί να μην είναι μόνον διοικητικής φύσεως. Μεταξύ των εξουσιών αυτών περιλαμβάνεται και η εξουσία της ανωτέρω Υπηρεσίας να επιβάλει τη δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών ελεγχόμενου προσώπου, με σκοπό να εξασφαλισθεί η διατήρηση των οικονομικών διαθεσίμων του, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού σε περίπτωση που διαπιστωθεί η εκ μέρους του τέλεση της κατ' αρχήν πιθανολογηθείσης από την εν λόγω Υπηρεσία σοβαρής παραβάσεως. Δεδομένου δε, ότι ο σκοπός που επιδιώκεται με το εν λόγω μέτρο, με το οποίο περιορίζονται περιουσιακά δικαιώματα, αποβλέπει κατ' αρχήν στην προστασία του γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, το μέτρο δε αυτό επιβάλλεται από διοικητικό όργανο μετά τήρηση διοικητικής διαδικασίας, η πράξη περί επιβολής του προκαλεί διοικητική διαφορά, αδιαφόρως του χαρακτήρα των ελεγχόμενων παραβάσεων και της φύσεως της νομοθεσίας που τις διέπει. Εξάλλου, το μέτρο αυτό έχει προληπτικό χαρακτήρα και δεν αποτελεί κύρωση για παράβαση διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας, ούτε μέτρο συνδεόμενο εκ των προτέρων με την επίτευξη των επιδιωκόμενων από συγκεκριμένη νομοθεσία σκοπών. Για το λόγο αυτό, η διαφορά που γεννάται από την αμφισβήτηση της νομιμότητας πράξεως, με την οποία επιβάλλεται δέσμευση τραπεζικών λογαριασμών κατ' εφαρμογήν της διατάξεως του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004, δεν ακολουθεί την φύση της διαφοράς που θα γεννηθεί από την αμφισβήτηση της

νομιμότητας των πράξεων, που θα εκδοθούν ενδεχομένως στην συνέχεια από τις αρμόδιες, ενόψει της συγκεκριμένης παραβάσεως, αρχές και με τις οποίες θα διαπιστώνεται η τέλεση της παραβάσεως και θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες στην ειδική εκάστοτε νομοθεσία κυρώσεις ή θα λαμβάνονται προβλεπόμενα από την νομοθεσία αυτή ειδικότερα μέτρα, αλλά είναι ακυρωτική διαφορά, για την επίλυση της οποίας δεν ερευνώνται τα σχετικά με την τέλεση ή μη της παραβάσεως ζητήματα, αλλά εξετάζεται μόνον αν, ενόψει των κατ' αρχήν διαπιστώσεων του ελέγχου, δικαιολογείται η επιβολή περιορισμών σε περιουσιακά δικαιώματα. Επειδή, από τον σκοπό που επιδιώκεται με την επιβολή του μέτρου της δεσμεύσεως των τραπεζικών λογαριασμών ελεγχόμενου από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων προσώπου προκύπτει ότι το μέτρο αυτό έχει όλως προσωρινό και επείγοντα ελεγκτικό χαρακτήρα, διότι αποβλέπει στην άμεση και έγκαιρη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων σχετικώς προς την τέλεση παραβάσεων εκ των οποίων θα διακυβευόταν το δημόσιο συμφέρον. Ως εκ τούτου το μέτρο αυτό δεν δύναται να διατηρηθεί σε ισχύ πέραν ενός, κατ' εκτίμηση των ειδικών περιστάσεων της συγκεκριμένης περιπτώσεως, ευλόγου χρόνου. Εν πάση δε περιπτώσει, η πράξη, με την οποία επιβάλλεται το ανωτέρω μέτρο, παύει αυτοδικαίως να ισχύει ευθύς ως η αρμόδια, ενόψει της διαπιστωθείσης παραβάσεως, διοικητική αρχή επιληφθεί της υποθέσεως και εκδώσει τις προβλεπόμενες από την σχετική νομοθεσία πράξεις προς καλασμό της παραβάσεως ή και λήψη των ενδεχομένων ειδικώς καθοριζομένων από την εν λόγω νομοθεσία μέτρων προς εξασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου. Συνεπώς, στην περίπτωση που επιβληθεί από την Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων δέσμευση των λογαριασμών επιχειρήσεως λόγω πιθανολογήσεως ότι έχει εκδώσει εικονικά φορολογικά στοιχεία, η σχετική πράξη παύει να ισχύει από την έκδοση από την αρμόδια φορολογική αρχή πράξεως επιβολής προστίμου κατά τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την παράβαση αυτή ή και πράξεως περί επιβολής της προβλεπόμενης από το άρθρο 14 παρ. 1 εδ. β' του ν. 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 3296/2004, κυρώσεως της δεσμεύσεως των λογαριασμών της επιχειρήσεως κατά ποσοστό 50%».

Βλ. Λάμπρος Τσόγκας, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξής τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011, σελ.

5.2 Το ζήτημα της συνταγματικότητας ή μη της διάταξης του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. 1032/2013 απόφασης του ΣτΕ

Ολοκληρώνοντας την αναφορά στο μέτρο της δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων κατ' άρθρο 30 παρ. 5 περ. ε' Ν. 3296/2004, είναι σημαντικό να γίνει αναφορά στην υπ' αριθμ. 1032/2013 απόφαση του ΣτΕ, η οποία ασχολήθηκε με το ζήτημα του συνταγματικού ή μη χαρακτήρα της εν λόγω διάταξης. Κατά πλειοψηφία έγινε δεκτό ότι η διάταξη του άρθρου 30 του Ν. 3296/αντίκειται στα άρθρα 5 παρ.1, 17 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος, καθώς και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α. Αντίθετη άποψη εκφράστηκε από τη μειοψηφία. Βέβαια, επειδή η Ολομέλεια του ΣτΕ δεν έχει αποφανθεί επί του ζητήματος αυτού, αποφασίστηκε να παραπεμφθεί το θέμα αυτό, προς συζήτηση, στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου κατ' άρθρο 100 παρ. 5 του Συντάγματος.

Συγκεκριμένα, η εν λόγω απόφαση στην 6^η σκέψη της αναφέρει τα εξής: «... το κατά την ανωτέρω διάταξη του άρθρου 30 παρ. 5 περ. ε' του ν. 3296/2004 μέτρο της δεσμεύσεως των τραπεζικών λογαριασμών και οιαδήποτε είδους περιουσιακών στοιχείων ελεγχόμενου προσώπου συνεπάγεται σοβαρή επέμβαση σε συνταγματικώς προστατευόμενα αγαθά. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι καθ' όσον χρόνο διαρκεί η δέσμευση, το ελεγχόμενο πρόσωπο στερείται της δυνατότητας χρήσεως και διαθέσεως περιουσιακών του στοιχείων, και δη ρευστού χρήματος και κινητών αξιών φυλασσομένων σε πιστωτικά ιδρύματα, το μέτρο αυτό συνεπάγεται σοβαρό περιορισμό των περιουσιακών δικαιωμάτων και της οικονομικής και επαγγελματικής ελευθερίας του, αγαθών, δηλαδή, η προστασία των οποίων κατοχυρώνεται με τις ανωτέρω παρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 17 παρ.1 και 5 παρ.1 του Συντάγματος. Και ναι μεν, το μέτρο αυτό αποσκοπεί στην εξυπηρέτηση σκοπού δημοσίου συμφέροντος και συγκεκριμένα, στην διασφάλιση της διατηρήσεως των περιουσιακών στοιχείων του ελεγχόμενου, ώστε να είναι δυνατή η ικανοποίηση αξιώσεων του Δημοσίου κατ' αυτού, σε περίπτωση που διαπιστωθεί η εκ μέρους του τέλεση της πιθανολογηθείσης παραβάσεως, καθώς επίσης και στην διασφάλιση της διατηρήσεως στοιχείων, τα οποία μπορεί να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου κατά την διερεύνηση της τελέσεως της παραβάσεως, αλλά ο σκοπός και μόνον του μέτρου αυτού δεν εξαρκεί για να νομιμοποιήσει από

συνταγματικής απόψεως την επίμαχη ρύθμιση του νόμου, εφόσον μάλιστα δεν έτυχε περαιτέρω εξειδικεύσεως με το ως άνω π.δ. 85/2005.

Απαιτείται επί πλέον, εν όψει της επεμβάσεως σε συνταγματικώς κατοχυρωμένα δικαιώματα του ελεγχόμενου προσώπου, αφ' ενός μεν οι προϋποθέσεις επιβολής του επιμάχου μέτρου να διαγράφονται στο νόμο κατά τρόπο σαφή και αντικειμενικό, σύμφωνα με τις επιταγές της αρχής του κράτους δικαίου, αφ' ετέρου δε η σχετική ρύθμιση να κινείται εντός των ορίων που τάσσει η συνταγματική αρχή της αναλογικότητας.

Εν προκειμένω, στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 30 παρ.5 περ.3 του ν. 3296/2004, ως προς τις προϋποθέσεις, υπό τις οποίες μπορεί να ληφθεί το επίμαχο μέτρο, ορίζεται ότι η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών και των περιουσιακών στοιχείων επιβάλλεται «σε ειδικές περιπτώσεις διασφάλισης συμφερόντων του Δημοσίου ή περιπτώσεις οικονομικού εγκλήματος και μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής και λαθρεμπορίου». Με την χρήση, όμως, των ανωτέρω αορίστων εννοιών καταλείπεται ευρύτατο περιθώριο διακριτικής ευχέρειας στην Διοίκηση, χωρίς να καθορίζονται κατά τρόπο αρκούντως σαφή και συγκεκριμένο οι προϋποθέσεις επιβολής του επιμάχου μέτρου. Περαιτέρω, στο νόμο δεν τίθεται κάποιος περιορισμός ούτε ως προς την έκταση των περιουσιακών στοιχείων που μπορούν να τεθούν υπό δέσμευση, ούτε, κυρίως, ως προς την χρονική διάρκεια της δεσμεύσεως.

Επίσης, στο νόμο δεν ρυθμίζεται ειδικότερα η διαδικασία επιβολής και άρσεως του μέτρου της δεσμεύσεως, με την πρόβλεψη σχετικών διαδικαστικών εγγυήσεων αναλόγων προς την σοβαρότητα του λαμβανομένου μέτρου. Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, η διάταξη του άρθρου 30 παρ.5 περ. ε' του ν. 3296/2004, ως έχει, αντίκειται στα άρθρα 5 παρ.1, 17 παρ.1 και 25 παρ.1 του Συντάγματος, δεν δύναται δε, δια καταλλήλου ερμηνείας, επιχειρούμενης από τον δικαστή, να προσλάβει περιεχόμενο που θα την καθιστούσε συνταγματικώς ανεκτή, διότι τέτοια «ερμηνεία» θα ισοδυναμούσε με κατασκευή νέας διατάξεως, αρμοδιότητα ανήκουσα στην νομοθετική εξουσία. Περαιτέρω δε, για τους ίδιους λόγους η διάταξη αυτή αντίκειται και στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α.

Κατά την γνώμη, όμως, της Παρέδρου....., η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 30 παρ.5 περ. ε του ν. 3296/2004 πρέπει να ερμηνευθεί, κατά τρόπο σύμφωνο με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Συντάγματος, ως έχουσα την έννοια ότι, προκειμένου να επιβληθεί το μέτρο της δεσμεύσεως των τραπεζικών λογαριασμών και περιουσιακών στοιχείων ελεγχόμενου προσώπου, απαιτείται να εξειδικεύεται κάθε φορά, βάσει σχετικής εκθέσεως ελέγχου ή των εν γένει στοιχείων του φακέλου της υποθέσεως, η συνδρομή των προϋποθέσεων που τάσσονται στο νόμο με την χρήση των ανωτέρω αορίστων εννοιών, της σχετικής κρίσεως της Διοικήσεως υποκειμένης, βεβαίως, πάντοτε, στον δικαστικό έλεγχο ως προς την τήρηση της αρχής της αναλογικότητας, εν όψει των δεδομένων της συγκεκριμένης περιπτώσεως. Περαιτέρω, κατά την έννοια της ως άνω διατάξεως, η διάρκεια του μέτρου της δεσμεύσεως δεν μπορεί να υπερβαίνει έναν εύλογο, κατ' εκτίμηση των περιστάσεων της υποθέσεως, χρόνο. Ερμηνευόμενη δε κατά τον τρόπο αυτό, η διάταξη του άρθρου 30 παρ.5 περ. ε' του ν. 3296/2004 δεν αντίκειται στις προαναφερθείσες διατάξεις του Συντάγματος, ούτε στο άρθρο 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της Ε.Σ.Δ.Α».⁽¹³⁷⁾

137. Βλ. ΣτΕ 1032/2013- σκέψεις 6 και 8

6. Η πολιτική αγωγή και η πρόβλεψη του Ν. 2523/1997

6.1 Γενικές παρατηρήσεις

Αρχικά, σύμφωνα με το άρθρο 63 ΚΠΔ «Η πολιτική αγωγή για την αποζημίωση και την αποκατάσταση από το έγκλημα και για τη χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης και ψυχικής οδύνης μπορεί να ασκηθεί στο ποινικό δικαστήριο από τους δικαιούμενους σύμφωνα με τον αστικό κώδικα». Το άρθρο λοιπόν 914 ΑΚ ορίζει ότι «όποιος ζημιώνει τον άλλον παράνομα και υπαίτια έχει υποχρέωση να τον αποζημιώσει» ενώ, συμφώνως προς το άρθρο 932 εδ. α' ΑΚ «σε περίπτωση αδιοπραξίας, ανεξάρτητα από την αποζημίωση για την περιουσιακή ζημία, το δικαστήριο μπορεί να επιδικάσει εύλογη κατά την κρίση του χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης».

Λαμβάνοντας υπόψη τα δύο άρθρα του αστικού κώδικα, για να προσδιορίζουμε τα πρόσωπα που νομιμοποιούνται να παραστούν ως πολιτικοί ενάγοντες, καταλήγουμε στα εξής: δικαίωμα συμμετοχής στην ποινική δίκη, με την ιδιότητα του πολιτικώς ενάγοντος έχουν α) «οι ζημιωθέντες (υλικά και ηθικά) από το έγκλημα, οι οποίοι είναι ταυτόχρονα και παθόντες από αυτό. Είναι δε παθών εκ του εγκλήματος ο φορέας του εννόμου αγαθού, το οποίο προστατεύεται από την οικεία ποινική διάταξη και προσβάλλεται αντίστοιχα, με την τέλεση της εγκληματικής πράξης, β) «τα πρόσωπα που ζημιώνονται μεν «άμεσα» (υλικά ή ηθικά) από την εγκληματική πράξη, καλυπτόμενα και αυτά σε κάποιο μέτρο από τον προστατευτικό σκοπό του «παραβιαζόμενου» ποινικού νόμου, πλην όμως δεν φέρουν και την ιδιότητα του παθόντος».⁽¹³⁸⁾

138. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 91 επ

Η έννοια των «άμεσα» παθόντων ή ζημιωθέντων νοείται ως εξής. «Ως πολιτικώς ενάγων νομιμοποιείται μόνο ο αμέσως ζημιωθείς. Με την έκφραση αυτή εννοείται τόσο ότι η ζημία γίνεται σε δικαίωμα ή συμφέρον του που πέφτει στη σφαίρα προστασίας της παραβιασθείσα ποινικής διάταξης, όσο και ότι «μεταξύ του εγκλήματος και του αδικηθέντος δεν πρέπει να μεσολαβεί άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό».⁽¹³⁹⁾

6.2 Η παράσταση πολιτικής αγωγής του Δημοσίου επί του αδικήματος του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 σύμφωνα με την πρόβλεψη του άρθρου 21 παρ. 11 Ν. 2523/1997

Προτού εστιάσουμε στο αδίκημα της φοροδιαφυγής στο εισόδημα (άρθρο 17 Ν. 2523/1997) πρέπει να αναφερθεί ότι, σύμφωνα με το άρθρο 70 ΚΠΔ «Η πολιτική αγωγή στην ποινική διαδικασία μπορεί να κινηθεί από τον εισαγγελέα όταν... ή όταν ζημιώθηκε το Δημόσιο. Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται ανάλογα η διάταξη του άρθρου 65 παρ. 2».⁽¹⁴⁰⁾ Παράλληλα, το άρθρο 21 παρ. 11 του Ν. 2523/1997 ορίζει ότι «το Δημόσιο μπορεί να παρίσταται ως πολιτικώς ενάγων ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων και για τις αξιώσεις του που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου», ενώ σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 12 του Ν. 2523/1997, «κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα».

Είναι εμφανές ότι, κατ' αρχήν, προβλέπεται από το νόμο η δυνατότητα παράστασης του Δημοσίου, ως πολιτικώς ενάγοντος, ενώπιον των ποινικών δικαστηρίων για τις αστικές αξιώσεις που απορρέουν από την τέλεση των αδικημάτων του Ν. 2523/1997, ενώ θα πρέπει να επισημανθεί ότι, σύμφωνα με την κρατούσα άποψη

139. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 377

140. Βλ. άρθρο 65 παρ. 2 ΚΠΔ :«Το ποινικό δικαστήριο που εξετάζει την πολιτική αγωγή είναι υποχρεωμένο να αποφασίζει γι' αυτήν. Κατ' εξαίρεση μπορεί να την παραπέμψει στα πολιτικά δικαστήρια για όσα κεφάλαια κρίνει την απαίτηση ανεκκαθάριστη, με την προϋπόθεση ότι το ζητούμενο ποσό υπερβαίνει τα σαράντα τέσσερα(44) ευρώ. Το ποινικό δικαστήριο αποφασίζει ελεύθερα σε κάθε περίπτωση που εκδικάζει υπόθεση αποζημίωσης».

άποψη στη χώρα μας, ο χαρακτήρας της πολιτικής αγωγής στην ποινική δίκη, αναγνωρίζεται ως μικτός, δηλαδή η πολιτική είναι συγχρόνως και ποινική.⁽¹⁴¹⁾ Αυτό συμβαίνει καθώς ο πολιτικώς ενάγων, ως υποκείμενο της ποινικής δίκης, ενδιαφέρεται όχι μόνο για την ικανοποίηση των αστικής φύσεως αξιώσεών του, αλλά κατά πρωτεύοντα λόγο για την καταδίκη του κατηγορουμένου.⁽¹⁴²⁾

Στο πλαίσιο του Ν. 2523/1997 και ειδικότερα επί του αδικήματος του άρθρου 17, θα πρέπει να γίνουν οι παρακάτω επισημάνσεις. Πρώτον, αναφέρθηκε ότι δικαίωμα παράστασης πολιτικής αγωγής έχουν οι αμέσως από την πράξη παθόντες και όχι εκείνοι που ζημιώθηκαν εμμέσως από αυτήν – για τις αξιώσεις τους που απορρέουν από το αντίστοιχο αδίκημα. Το ζήτημα όμως που τίθεται στην υπό κρίση περίπτωση είναι ποιες αξιώσεις μπορούν να θεωρηθούν αστικές. Το ερώτημα αυτό ανακύπτει καθώς, «οι αξιώσεις αποζημίωσης για υλική ζημία δεν περιλαμβάνουν το ποσό του μη καταβληθέντος φόρου και τούτο, διότι η αξίωση του κράτους για καταβολή του φόρου είναι πρωτογενής αξίωση δημοσίου δικαίου, η οποία πηγάζει από τη φορολογική νομοθεσία και δεν αποτελεί αξίωση από αδικοπραξία, η οποία γεννάται το πρώτον από την τέλεση φορολογικών αδικημάτων».⁽¹⁴³⁾

141. Βλ. ΟΛΑΠ 1/1997, «Η πολιτική αγωγή ασκείται στο ποινικό δικαστήριο από τους δικαιούμενους σύμφωνα με τον ΑΚ και ειδικότερα τα άρθρα 932 και 933 αυτού. Το ποινικό δικαστήριο στερείται του δικαιώματος να ασχοληθεί με την πολιτική αγωγή, όταν αποφαίνεται ότι δεν πρέπει να ασκηθεί δίωξη ή απαλλάσσει τον κατηγορούμενο. Η πολιτική αγωγή έχει εκτός του αστικού και ποινικό χαρακτήρα, αφού αποβλέπει στην υποστήριξη της κατηγορίας κατά του υπαιτίου του εγκλήματος». **Βλ. ΑΠ 79/1998**, «Από τις διατάξεις των άρ. 63, 65 παρ. 1, 82 παρ. 1 του ΚΠΔ και 932 και 933 του ΑΚ, οι οποίες έχουν σκοπό την ικανοποίηση της αστικής αξίωσης, αλλά και την υποστήριξη της κατηγορίας από τον πολιτικώς ενάγοντα για την εξυπηρέτηση του γενικότερου δημοσίου συμφέροντος, σαφώς προκύπτει ότι η πολιτική αγωγή, που ασκείται ενώπιον του ποινικού δικαστηρίου, έχει, όχι μόνο αστικό αλλά και ποινικό χαρακτήρα, αφού αποσκοπεί και στην υποστήριξη της κατηγορίας κατά του δράστη της εγκληματικής πράξης».

142. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 88-90, **Βλ. Μ. Μαργαρίτης**, «Ερμηνεία Κώδικα Ποινικής Δικονομίας», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, Αθήνα 2008, σελ. 128

143. Βλ. Γ. Δημήτριναις, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 273, **Βλ. Αικατερίνη Κ. Συκιάτη**, «Τα φορολογικά εγκλήματα», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, η οποία αναφέρει: «Υπέρ του Δημοσίου, δεν γεννώνται αστικές αξιώσεις από φορολογικές παραβάσεις».

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση αφενός οι φορολογικές αξιώσεις του ελληνικού Δημοσίου, υπάγονται στην αρμοδιότητα των Διοικητικών Δικαστηρίων, αφετέρου δεν έχει υποστηριχτεί ότι με την προαναφερθείσα μικτή φύση της πολιτική αγωγής, μπορούν να εναρμονιστούν αξιώσεις διοικητικής φύσεως.

Άρα λοιπόν προκύπτει ότι, το ελληνικό Δημόσιο θα μπορούσε να ασκήσει αγωγή, σύμφωνα με το άρθρο 914 ΑΚ, στις εξής περιπτώσεις: είτε στην περίπτωση που το ίδιο, ως ιδιώτης, συναλλάσσεται με ιδιώτη από την αδικοπρακτική συμπεριφορά του οποίου ζημιώνεται στο πλαίσιο της μεταξύ τους συναλλαγής, είτε όταν η παράνομη και υπαίτια συμπεριφορά ιδιώτη βάλλει ευθέως εναντίον του Δημοσίου, υπό την έννοια ότι το Δημόσιο ευθέως και αμέσως ζημιώνεται από τη συμπεριφορά του ιδιώτη, ακόμα και όταν δεν είναι παθών.⁽¹⁴⁴⁾

Δεύτερον, είναι γεγονός ότι η, κατά το άρθρο 63 του ΚΠΔ, πολιτική αγωγή για τη χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης μπορεί να συντελεστεί και στην περίπτωση νομικών προσώπων, για προσβολή σε σχέση με την πίστη την υπόληψη, το επάγγελμα και το μέλλον του νομικού προσώπου-επιχείρησης. Το θέμα ωστόσο που ανακύπτει συνίσταται στο γεγονός ότι, όταν το Δημόσιο δεν συναλλάσσεται ως ιδιώτης, «δεν εμφανίζεται ως φορέας ενός έστω περιορισμένου δικαιώματος προσωπικότητας, την ύπαρξη του οποίου προϋποθέτει η αξίωση ηθικής βλάβης, αλλά ως κυρίαρχη διοίκηση».⁽¹⁴⁵⁾ Η κυρίαρχη όμως διοίκηση δεν έχει δικαιώματα, όπως έχουν τα φυσικά ή τα νομικά πρόσωπα, ή οι ενώσεις προσώπων, έχει μονάχα αρμοδιότητες.

144. Βλ. Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η, σελ. 91-92

145. Βλ. Γ. Δημήτρινας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 273, **Βλ. Μ. Μαργαρίτης**, «Ερμηνεία Κώδικα Ποινικής Δικονομίας», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, Αθήνα 2008, σελ. 136, «Το Δημόσιο νομιμοποιείται σε παράσταση πολιτικής αγωγής, τόσο για την υλική ζημιά, όσο και για την ηθική βλάβη που υπέστη από το αδίκημα, λόγω μείωσης του κύρους των υπηρεσιών του και αν τούτο δεν δηλώνεται ρητώς, αλλά ζητείται απλώς η αποκατάσταση της ηθικής βλάβης... Δεν μπορεί όμως να παραστέι ως πολιτικός ενάγων για ηθική βλάβη από φορολογικές παραβάσεις».

Ως εκ τούτου η αξίωση χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης, από φορολογικό αδίκημα, δεν ευσταθεί για το ελληνικό Δημόσιο που συνιστά κυριαρχική διοίκηση.⁽¹⁴⁶⁾

Συνεπώς και στο πλαίσιο της δεύτερης επισήμανσης η δυνατότητα παράστασης περιορίζεται αποκλειστικά στην περίπτωση που το Δημόσιο συναλλάσσεται ως ιδιώτης με ιδιώτη και υποστεί ηθική βλάβη στο έστω και περιορισμένο δικαίωμα της προσωπικότητάς του, εξαιτίας της αδιοπρακτικής συμπεριφοράς του ιδιώτη.⁽¹⁴⁷⁾

Τέλος, όπως ήδη εκτέθηκε στο άρθρο 21 παρ. 11 του Ν. 2523/1997, γίνεται λόγος για αξιώσεις που απορρέουν από τα αδικήματα του παρόντος νόμου, οπότε εστιάζοντας στο αδίκημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 17 και λαμβάνοντας υπόψη τις παραπάνω επισημάνσεις, είναι φανερό ότι στο πλαίσιο των εν λόγω περιγραφόμενων συμπεριφορών, όπου ο δράστης ενεργεί ή παραλείπει να ενεργήσει με σκοπό να αποφύγει την πληρωμή του φόρου εισοδήματος ή του φόρου πλοίου, πράγματι *«υπάρχει αμεσότητα της περιουσιακής βλάβης ή του κινδύνου περιουσιακής βλάβης του Δημοσίου και της συμπεριφοράς του δράστη, αφού η πρώτη(περιουσιακή βλάβη ή κίνδυνος περιουσιακής βλάβης του Δημοσίου) προκύπτει μόνον ως παράγωγη συνέπεια της τυποποιημένης συμπεριφοράς του δράστη αλλά και του σκοπού που αυτός έχει»*.⁽¹⁴⁸⁾ Σημειωτέον, να αναφερθεί ότι τα ίδια ισχύουν και το αδίκημα του άρθρου 18 όχι όμως για το 19 του Ν. 2523/1997.⁽¹⁴⁹⁾

146. Βλ.Κ.Μπέη/Ε. Μπέη/Ε. Μπαλογιάννη, «Απαράδεκτο πολιτικής αγωγής ενώπιον ποινικού δικαστηρίου για διοικητική διαφορά ή φερόμενη ως συρρέουσα αστική αξίωση αποζημίωσης του ελληνικού Δημοσίου», Περιοδικό ΔΙΚΗ 2000, σελ. 1235

147. Βλ. www.nsk.gov.gr, ΓνωΝΣΚ 359/1970

148. Βλ. Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 276

149. Βλ. Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 277 επ

6.3 Οι συμπληρωματικές προβλέψεις(άρθρο 21 παρ. 11 και 12) και το ζήτημα της δυνατότητας του Δημοσίου να παραστεί, ως πολιτικώς ενάγων, προς υποστήριξη αποκλειστικά και μόνο της κατηγορίας, σε δίκες φορολογικής ποινικής διάταξης

Εκτέθηκε παραπάνω ότι το άρθρο 21 παρ. 12 του Ν. 2523/1997 ορίζει το εξής: «Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα». Η εν λόγω διάταξη του Ν. 2523/1997, συμβαδίζει και εναρμονίζεται με το άρθρο 595 εδαφ. α' του ΚΠΔ σύμφωνα με το οποίο «Οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας εφαρμόζονται και στις αξιόποινες πράξεις που προβλέπονται από ειδικούς νόμους».

Από τον συνδυασμό και των δύο αυτών διατάξεων προκύπτει ότι τα άρθρα του ΚΠΔ εφαρμόζονται επί όλων των δικονομικών ζητημάτων που ανακύπτουν, και στο πλαίσιο του Ν. 2523/1997, εκτός αν ο συγκεκριμένος νόμος, ως ειδικότερος και νεώτερος, προβλέπει κάτι διαφορετικό ή εισάγει κάποια ρητή εξαίρεση.

Μία τέτοια εξαίρεση εισάγεται στο άρθρο 21 παρ. 11 εδ. β' του Ν. 2523/1997. Σύμφωνα λοιπόν με το εν λόγω εδάφιο «Η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ/τος 2711/1953(ΦΕΚ 323 Α')εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή». Με το άρθρο 5 του ν.δ/τος 2711/1953 παρέχεται στο ελληνικό Δημόσιο το προνόμιο να εισάγει τις απαιτήσεις του για αποζημίωση στο Ποινικό Δικαστήριο το πρώτον στο ακροατήριο, χωρίς την τήρηση της έγγραφης διαδικασίας και της πενθήμερης προθεσμίας.⁽¹⁵⁰⁾ Στο πλαίσιο σχολιασμού της, η εν λόγω διάταξη κρίνεται ότι παραβιάζει τόσο την ΕΣΔΑ όσο και το Σύνταγμα, ενώ παράλληλα δημιουργεί πολλά δικονομικά προβλήματα, χωρίς σε τελική ανάλυση να δικαιολογείται από κάποιον ειδικότερο λόγο.⁽¹⁵¹⁾

150. Βλ. άρθρο 5 ν.δ/τος 2711/1953, «Το Δημόσιον δύναται δια τας εξ οικουδήποτε αδικήματος απορρευούσας αξιώσεις περί αποζημιώσεώς του να παρίσταται ενώπιον του Ποινικού Δικαστηρίου προβάλλον ταύτας το πρώτον επ' ακροατηρίω άμα τη εκφωνήσει της υποθέσεως άνευ εγγράφου τινος προδικασίας και δια μόνης της δηλώσεως του νομίμου πληρεξουσίου του, καταχωριζομένης εις το οικείο πρακτικόν, δύναται δε ταυτοχρόνως τη άνω δηλώσει να γνωστοποιή και τα ονοματεπώνυμα των εξεταστέων μαρτύρων του προς απόδειξιν της αξιώσεώς του».

151. Βλ. (άποψη Δημάκη) σε Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 284-285

Με αφορμή την εξαίρεση που εισάγεται, υπέρ του Δημοσίου με την εν λόγω διάταξη, κρίνεται σημαντικό να γίνει αναφορά στο ζήτημα, του κατά πόσο, το Δημόσιο μπορεί να παραστεί ως πολιτικώς ενάγων, προς υποστήριξη αποκλειστικά και μόνο της κατηγορίας, στις περιπτώσεις των φορολογικών εγκλημάτων άρα και του 17 Ν. 2523/1997.

Προκειμένου να απαντηθεί το παρόν ερώτημα πρέπει να γίνει μνεία των παρακάτω διατάξεων. Αρχικά, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ. 2 ΚΠΔ 2 ορίζεται ότι: *«Με την επιφύλαξη της διατάξεως του άρθρου 89 παρ. 1, όταν από διάταξη νόμου η υποχρέωση για την αποκατάσταση της ζημιάς ή την ικανοποίηση της ηθικής βλάβης ή της ψυχικής οδύνης, περιορίζεται αποκλειστικά σε τρίτο αστικώς υπεύθυνο, ο, κατά το άρθρο 63, νομιμοποιούμενος σε άσκηση πολιτικής αγωγής μπορεί να παραστεί ως πολιτικώς ενάγων κατά του κατηγορούμενου προς υποστήριξη της κατηγορίας και μόνο. Η σχετική δήλωση μπορεί να γίνει τόσο κατά την προδικασία όσο και στο ακροατήριο, σύμφωνα με το άρθρο 84».*

Με την εν λόγω λοιπόν διάταξη του ΚΠΔ, δίνεται η δυνατότητα στον πολιτικώς ενάγοντα να παραστεί στην ποινική δίκη αποκλειστικά και μόνο προς υποστήριξη της κατηγορίας. Πέραν αυτής της γενικής διατάξεως, υπάρχουν και άλλες ειδικές διατάξεις που επιτρέπουν στον πολιτικώς ενάγοντα να παραστεί στην ποινική δίκη με αποκλειστικό αίτημα, την υποστήριξη της κατηγορίας. Μία τέτοια ειδική διάταξη, είναι και εκείνη του άρθρου 18 του ν. 8/τος 1973 σύμφωνα με την οποία *«Επί παραβάσεως φορολογικής, δασμολογικής ή τελωνειακής ποινικής διατάξεως, ανεξαρτήτως πάσης άλλης αξιώσεως, το Δημόσιον δύναται εις πάσαν περίπτωσιν να παραστή ως πολιτικός ενάγων».*

Με γνώμονα λοιπόν την προαναφερθείσα διάταξη τίθεται το ζήτημα της δυνατότητας παράστασης του Δημοσίου, ως πολιτικώς ενάγοντος, προς υποστήριξη και μόνο και της κατηγορίας και της ενοχής του κατηγορουμένου, σε δίκες με αντικείμενο φορολογικά εγκλήματα.

Η απάντηση επί του ζητήματος αυτού είναι αρνητική, με το εξής αιτιολογικό. Αναφέρθηκε, ότι μέσω του άρθρου 21 παρ. 11 και 12 προκύπτει ότι ο Ν. 2523/1997 επιδιώκει την άμεση εφαρμογή των διατάξεων του ΚΠΔ, εκτός από κάποια ειδικά

θέματα που όμως ορίστηκαν κατά τρόπο ειδικό, όπως συνέβη με την παράγραφο 5 του ν.δ/τος 2711/1953, η οποία αναφέρεται στο εδ. γ' της παραγράφου 11 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997.

Όπως λοιπόν αναφέρεται χαρακτηριστικά, «η εφαρμογή της πρόβλεψης αυτής δεν θεωρήθηκε αυτονόητη, διότι συνιστά εξαίρεση ως προς τις γενικές ρυθμίσεις του ΚΠΔ και για το λόγο αυτό καταγράφηκε ρητά. Η συγκεκριμένη νομοτεχνική επιλογή δηλώνει με σαφήνεια ότι δεν επελέγη, αντίστοιχα, η διατήρηση της κατ' εξαίρεση παράστασης πολιτικής αγωγής του ελληνικού Δημοσίου στα φορολογικά αδικήματα προς υποστήριξη της κατηγορίας και μόνο. Διαφορετικά, θα υπήρχε αντίστοιχα ρητή πρόβλεψη για την εφαρμογή του άρθρου 18 του ν.δ/τος 72/1973 και στην περίπτωση αυτή. Μόνη λύση φαίνεται να είναι εδώ η ανάλογη νομοθετική τροποποίηση».⁽¹⁵²⁾

152. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 287-288

ΚΕΦΑΛΑΙΟ V : ΤΟ ΖΗΤΗΜΑ ΤΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΗΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΤΑ ΔΟΓΜΑΤΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ - ΟΙ ΔΡΑΣΤΕΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ Ν. 2523/1997

I. Το ζήτημα της αναγνώρισης της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων σε γενικό επίπεδο και τα δογματικά προβλήματα που ανακύπτουν

1. Εισαγωγικά σχόλια

Το ζήτημα της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων, αποτέλεσε και αποτελεί αντικείμενο έντονου επιστημονικού διαλόγου, αφενός λόγω του όγκου και της σοβαρότητας των εγκληματικών πράξεων, με «δράστες νομικά πρόσωπα», που εντοπίζονται ολοένα και συχνότερα στο πλαίσιο της δικαστικής διερεύνησης, αφετέρου εξαιτίας της έντονης διαφωνίας που επικρατεί στον επιστημονικό ποινικό χώρο, σε ότι αφορά τη διαμόρφωση μιας «ευρύτερα αποδεκτής, συστηματικά σταθερής και δογματικά πρόσφορης θέσης στην προβληματική της απονομής ποινικής ευθύνης από αξιόποινες δραστηριότητες νομικών προσώπων».⁽¹⁾

Η όλη προβληματική, όσον αφορά το ζήτημα της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων, εκκινεί από το γεγονός ότι το ποινικό δίκαιο αδυνατεί να ενεργοποιήσει την κατασταλτική του δράση στις περιπτώσεις αξιόποινης δράσης νομικών προσώπων, πρώτον εξαιτίας των διαρκών εξελισσόμενων μορφών οικονομικής εγκληματικότητας, στις οποίες δεν δύναται να προσαρμοστεί εύκολα το ποινικό δίκαιο και δεύτερον εξαιτίας της αδυναμίας ενεργοποίησης και εφαρμογής των βασικών αρχών του ποινικού δόγματος στις υπό εξέταση περιπτώσεις, οι οποίες ξεφεύγουν από το παραδοσιακό εγκληματικό πρότυπο, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια.

1. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 42, υποσημείωση 42

Τα κύρια δογματικά προβλήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο της αναγνώρισης της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων αφορούν την ικανότητα προς το πράττειν, την αρχή του καταλογισμού σε ενοχή, τη λειτουργία και τη φύση της ποινής. Όλα αυτά τα ζητήματα προκύπτουν εξαιτίας της επικράτησης και της σύνδεσης του ποινικού δικαίου με το πρότυπο του «εξατομικευμένου εγκλήματος».

2. Το πρότυπο του «εξατομικευμένου εγκλήματος» στο ποινικό δίκαιο και τα δογματικά προβλήματα που ανακύπτουν από αυτό

Εκτέθηκε ήδη ότι ένας από τους δύο παράγοντες εξαιτίας του οποίου ανακύπτουν ζητήματα όσον αφορά την αναγνώριση ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων είναι το γεγονός ότι το ποινικό δίκαιο συνδέεται σταθερά με τις κλασσικές μορφές αξιόποινης συμπεριφοράς, οι οποίες συγκροτούν πρότυπο του «εξατομικευμένου εγκλήματος». Η έννοια του «εξατομικευμένου εγκλήματος» αναφέρεται στην ύπαρξη συγκεκριμένου δράστη, ο οποίος προσβάλλει το έννομο αγαθό ενός άλλου προσώπου(θύμα). Η σύνδεση του ποινικού δικαίου με το εν λόγω παραδοσιακό μοντέλο «*λειτουργεί σχεδόν απαγορευτικά για την ενεργοποίηση της ποινικής καταστολής εκεί όπου η εγκληματική δράση συσκοτίζεται από τη σύμπραξη, συχνά μάλιστα σε οριζόντια και κάθετη αλληλεξάρτηση, πολλών φυσικών προσώπων που συντελούν στην επέλευση του προσβλητικού αποτελέσματος*».⁽²⁾

2.1 Η ικανότητα του «πράττειν»

Ένα πρώτο δογματικό ζήτημα που προκύπτει στο πλαίσιο του εν λόγω μοντέλου και αναφορικά με την αναγνώριση ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα είναι το ζήτημα της «ικανότητας προς το πράττειν». Η έννοια της «πράξης» τόσο στο πλαίσιο του άρθρου 7 παρ. 1 του Συντ. όσο και του άρθρου 14 παρ. 1 του ΠΚ, τίθεται στο επίκεντρο και αποτελεί τον πυρήνα της εγκληματικής συμπεριφοράς. Όμως, ως «πράξη» στο ποινικό δίκαιο νοείται η κάθε αξιόποινη, ανθρώπινη, ενέργεια ή παράλειψη.

2. **Βλ. Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2012, σελ. 50

Με άλλα λόγια η ποινικώς ενδιαφέρουσα συμπεριφορά προϋποθέτει ανθρώπινη ενέργεια ή παράλειψη.⁽³⁾

Από αυτό προκύπτει ότι τόσο οι επιταγές όσο και οι απαγορεύσεις που εμπεριέχονται στις ποινικές υποστάσεις των εγκλημάτων απευθύνονται σε ανθρώπους και κατά συνέπεια μπορούν να παραβιαστούν μόνο από αυτούς. Άρα λοιπόν, τα νομικά πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων δεν μπορούν να πράξουν αυτές καθ' εαυτές, αλλά «πράττουν» και «αποφασίζουν» πλασματικώς, δηλαδή μέσω των φυσικών προσώπων που συνθέτουν τον οργανωτικό σχηματισμό των νομικών προσώπων.

2.2 Η αρχή του καταλογισμού σε ενοχή

Ένα δεύτερο ζήτημα το οποίο αποτελεί μάλιστα και τον βασικό λόγο για την αναποτελεσματική εφαρμογή του ποινικού δικαίου όσον αφορά την ποινική ευθύνη νομικών προσώπων, είναι η αρχή του καταλογισμού σε ενοχή. Ως γνωστόν, η απαξία του αποτελέσματος μιας αξιόποινης πράξης, προσδίδεται στον δράστη με την μορφή προσωπικής μομφής, στην περίπτωση που ενώ του αναγνωρίζεται η δυνατότητα να είχε πράξει διαφορετικά και να αποφύγει την εγκληματική πράξη, εν τέλει δεν το έκανε. Η ιδιαίτερη λοιπόν προσωπική αποδοκιμασία του δράστη, που συγκροτεί και τον πυρήνα της ενοχής του, στηρίζεται στο «άλλως δύνασθαι πράττειν» του δράστη, δηλαδή η έννομη τάξη αποδοκιμάζει το δράστη για την ανυπακοή του στις προσταγές του δικαίου, εφόσον αποδειχτεί ότι αυτός με ενσυνείδητη και ελεύθερη επιλογή ήλθε σε αντίθεση προς τις εν λόγω προσταγές.⁽⁴⁾

3. **Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 446 επ, **Αριστοτέλης Ι. Χαραλαμπάκης**, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 130

4. **Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 446 επ, **Αριστοτέλης Ι. Χαραλαμπάκης**, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 130

Όντας λοιπόν εμφανές, ότι και αυτή προϋπόθεση είναι άκρως ανθρωποκεντρική, γίνεται κατανοητό και αιτιολογείται για μία ακόμη φορά, το γεγονός ότι δεν είναι δυνατή η τέλεση εγκλημάτων από νομικά πρόσωπα, στο πλαίσιο των θεμελιωδών αρχών του ποινικού δικαίου.

Ισχύει δηλαδή, στο πλαίσιο της παραδοσιακής αντίληψης η αρχή «το νομικό πρόσωπο δεν εγκληματεί» («societas delinquere non potest»).(5)

2.2.1 Το γνωσιοθεωρητικό πρόβλημα της βουλευτικής ελευθερίας του ανθρώπου

Στο σημείο αυτό εν συντομία να αναφέρουμε ότι στο πλαίσιο της έννοιας του καταλογισμού, τίθεται ένα φιλοσοφικό ουσιαστικά ερώτημα, το οποίο θέτει υπό αμφισβήτηση όλο το οικοδόμημα του καταλογισμού. Το ερώτημα αυτό συνίσταται στο κατά πόσο ο άνθρωπος ενεργεί βουλευτικά αυτόνομα για να έχει και την ευθύνη των επιλογών του;

Επί του θέματος αυτού έχουν πραγματοποιηθεί ατελείωτες φιλοσοφικές συζητήσεις, οι οποίες πλέον διεξάγονται μέσω των δύο μεγάλων φιλοσοφικών ρευμάτων του «determinismus», ο οποίος υποστηρίζει ότι όλες οι βουλευτικές μας θέσεις είναι προκαθορισμένες από ανεξερεύνητους παράγοντες και του «indeterminismus», που δέχεται ότι κάθε άνθρωπος είναι ελεύθερος μέσα στις συναρτήσεις του γίνεσθαι να αυτοκαθορίζει την πορεία και την στάση του στα γεγονότα.

Από τη σκοπιά του Ποινικού Δικαίου η απάντηση επί του θέματος αυτού είναι η εξής: *«Με βάση τη σκέψη του Δημόκριτου («ίδμεν δ' ετεή ουδέν, εν βυθώ γαρ η αλήθεια») πρέπει κατ'αρχάς να πούμε ότι τόσο η άρνηση, όσο και η κατάφαση της βουλευτικής ελευθερίας του ανθρώπου κρύβονται στο «βυθό» της άγνοιας ως προς την αλήθεια του πράγματος. Το Ποινικό Δίκαιο όμως δεν μπορεί να στηρίξει τις κατασκευές του σε λογικές υποθέσεις,*

5. **Βλ. Δ. Σπυράκου**, «Η ποινική ευθύνη των επιχειρήσεων: εξέλιξη ή παραμόρφωση του ποινικού δικαίου;», *ΠοινΧρον* ΜΔ' 1994, σελ. 1204

αλλά μόνο σε χειροπιαστά κοινωνικά μεγέθη. Άλλωστε με όποιο φιλοσοφικό ρεύμα κί' αν συνετάσσετε το Ποινικό Δίκαιο στο μεταφυσικό αυτό πρόβλημα, θα αχρηστεύετο σε τελευταία ανάλυση ως κοινωνικός μηχανισμός...Το ποινικό δίκαιο κατά τη διατύπωση των κανόνων του λαμβάνει υπ' όψη την συμπεριφορά του μέσου κοινωνικού ανθρώπου, όπως την επιβεβαιώνει η κοινωνική εμπειρία, και με αυτήν τη συμπεριφορά ως κριτήριο αξιολογεί τις πράξεις του καθενός. Επομένως η κοινωνικο-ηθική αποδοκιμασία του δράστη, που εκφράζεται μέσ' από τον καταλογισμό, στηρίζεται στην παραδοχή της κοινωνικά εφικτής βουλευτικής ελευθερίας του ανθρώπου».⁽⁶⁾

2.2.2 Η περί αυτοργίας διδασκαλία και τα προβλήματα που ανακύπτουν ιδιαίτερα σε περιπτώσεις πολυπρόσωπων νομικών οργανισμών

Στο πλαίσιο του περιγράμματος του καταλογισμού σε ενοχή αναπτύσσεται και η περί αυτοργίας διδασκαλία. Αρχικά, είναι σημαντικό να γίνει μνεία των προϋποθέσεων της κατάφασης, στο πρόσωπο του δράστη, του καταλογισμού σε ενοχή. Σε αυτή την κατεύθυνση τα στοιχεία του καταλογισμού είναι τα εξής, κατά την σειρά διερεύνησής τους από τον Δικαστή: 1. Η ικανότητα προς καταλογισμό, 2. Η υπαιτιότητα, ο δόλος δηλαδή και η αμέλεια, 3. Η συνείδηση του αδίκου ή η αδικαιολόγητη άγνοιά του και 4. Η ανθρώπινη δυνατότητα προς συμμόρφωση.

Είναι εμφανές ότι το πρόσωπο του αυτοργού είναι το κυρίαρχο στο πλαίσιο τέλεσης αξιοποιώνων πράξεων, καθώς στο πρόσωπό του ενυπάρχουν τόσο η απόφαση τέλεσης της πράξης όσο και η πρωτοβουλία κατά την εκτέλεσή της. Όπως μάλιστα αναφέρεται χαρακτηριστικά,

6. **Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 448 επ, **Βλ. (ομοίως) Αριστοτέλης Ι. Χααραλαμπάκης**, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ.267, **Βλ. (ομοίως) Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ.51 και ιδιαίτερα υποσημείωση 52

«η ατομική του ευθύνη αναδεικνύεται με κριτήριο ένα δομημένο σύστημα κοινωνικών αξιών, στο οποίο αντιστοιχούν καθήκοντα που εξατομικεύονται στις εκάστοτε περιπτώσεις όπου λαμβάνονται οι αποφάσεις». (7)

Όπως ήδη εκτέθηκε και παραπάνω, σε αυτόν τον παραδοσιακό πυρήνα του καταλογισμού, οι περιπτώσεις τέλεσης αξιοποιώνων πράξεων από νομικά πρόσωπα δεν δύνανται να υπαχθούν και να κριθούν επί αυτής της βάσεως. Αυτό συμβαίνει διότι, ιδιαίτερα σε πολυπρόσωπους οργανισμούς, τόσο η τέλεση της αξιόποινης πράξης όσο και ο καταλογισμός «καταμερίζεται» με δυσδιάκριτο τρόπο σε μεγάλο αριθμό προσώπων, εξαιτίας της αλυσιδωτής, οριζόντιας και κάθετης, διαπλοκής αρμοδιοτήτων και ενεργειών και παραλείψεων. Κατά συνέπεια, ανακύπτουν σοβαρά προβλήματα όσον αφορά την εφαρμογή των παραδοσιακών αρχών που διέπουν την αυτουργία και τη συμμετοχή, σε περιπτώσεις διάπραξης εγκληματικών πράξεων από νομικά πρόσωπα.

2.2.2.1 Αυτοτελείς μορφές συμμετοχής

- **Η άμεση(φυσική) αυτουργία**

Πιο συγκεκριμένα και εστιάζοντας αρχικά στην περίπτωση της αυτουργίας, μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής. Αρχικά η αυτουργία εμφανίζεται με δύο μορφές, α) με τη μορφή της άμεσης ή φυσικής αυτουργίας και β) με τη μορφή της έμμεσης αυτουργίας. Στο πλαίσιο λοιπόν της πρώτης περίπτωσης, *«άμεση ή φυσική αυτουργία έχουμε σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία ο δράστης με τη μυϊκή ενέργεια ή αδράνειά του πραγματώνει ολικά ή μερικά απ' ευθείας, χωρίς δηλ. την παρεμβολή άλλου προσώπου, την αντικειμενική υπόσταση ορισμένου εγκλήματος».*(8)

7. **Βλ. Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 53

8. **Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 56

Βεβαίως, να σημειωθεί ότι η πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης ενός εγκλήματος, μπορεί να επιτευχθεί είτε με τα ίδια τα χέρια του δράστη, είτε με τη χρησιμοποίηση της τεχνολογίας ή των φυσικών δυνάμεων ή της δυνάμεως ενός ζώου είτε ακόμη με τη χρησιμοποίηση της ακούσιας μυϊκής ενέργειας ή αδράνειας ενός άλλου προσώπου. Επιπλέον, απαραίτητο στοιχείο για να χαρακτηριστεί κάποιος ως φυσικός αυτουργός μιας εγκληματικής πράξης, είναι η διαπίστωση της συνδρομής στο πρόσωπό του της υπαιτιότητας που απαιτεί ο νόμος. Αυτό είναι αναγκαίο δεδομένου ότι, στο ποινικό δίκαιο δεν αναγνωρίζεται η ύπαρξη αντικειμενικής ευθύνης.

Εξετάζοντας τώρα την περίπτωση της φυσικής αυτουργίας στο πλαίσιο των νομικών προσώπων, γίνεται αντιληπτό ότι η πιθανότητα να εντοπιστούν και να συγκεντρωθούν τα εν λόγω στοιχεία, προκειμένου να θεμελιωθεί η άμεση αυτουργία, στην περίπτωση νομικών προσώπων, είναι σχεδόν αδύνατη. Αυτό συμβαίνει διότι *«ο έχων ή οι έχοντες την αποφασιστική αρμοδιότητα στις βασικές επιχειρηματικές επιλογές, ακόμα και όταν ασκείται κάθετη εποπτεία για την εκτέλεσή τους, δεν λειτουργούν και ως φυσικοί αυτουργοί της αξιόποινης πράξης γιατί δεν είναι τα πρόσωπα που άμεσα δρουν παράγοντας το αντικειμενικό άδικο με την πλήρωση των στοιχείων της αντικειμενικής υπόστασης της εγκληματικής πράξης»*.⁽⁹⁾ Το αποτέλεσμα σε τέτοιες περιπτώσεις είναι να εμφανίζονται ως δράστες τα εκτελεστικά όργανα, δηλαδή εργάτες που αποτελούν όμως το κατώτερο τεχνικό προσωπικό της επιχείρησης. Η ενοχοποίηση βέβαια προσώπων, που στην πλειοψηφία των περιπτώσεων δεν γνωρίζουν καν τις συνέπειες των ενεργειών στις οποίες προβαίνουν, στο πλαίσιο υλοποίησης των αποφάσεων των διοικητικών στελεχών νομικών προσώπων, μετατρέπει τη νομοθεσία σε ένα μεσαιωνικό κατασκευάσμα.

- **Η έμμεση αυτουργία (άρθρα 21 και 49 παρ. 1 εδ. β' ΠΚ)**

Προβλήματα όμως ανακύπτουν και στην δεύτερη μορφή αυτουργίας. Έμμεση κατ' αρχήν αυτουργία *«έχουμε στην περίπτωση, κατά την οποία ο δράστης διαπράττει το έγκλημά του χρησιμοποιώντας ως όργανό του ένα άλλο πρόσωπο, του οποίου η συμπεριφορά είναι ενταγμένη στους εγκληματικούς σκοπούς του δράστη»*.⁽¹⁰⁾

Έτσι λοιπόν έμμεση αυτοουργία στοιχειοθετείται σε τρεις περιπτώσεις: α) Όταν ο παρεμβαλλόμενος παραπλανάται ή εξαναγκάζεται σε αυτοκαταστροφική ενέργεια ή είναι ακαταλόγιστο πρόσωπο εξωθούμενο σε αυτοκτονία, β) Όταν η πράξη του παρεμβαλλόμενου προσώπου είναι μεν άδικη, αλλά αίρεται τελικά ο άδικος χαρακτήρας της πράξης αυτής, γ) Όταν ο παρεμβαλλόμενος με την προτροπή ή τη βοήθεια του δράστη πραγματώνει την αντικειμενική υπόσταση ενός γνήσιου ιδιαίτερου εγκλήματος. Να σημειωθεί ωστόσο, ότι η κρατούσα άποψη χαρακτηρίζει ως ηθική αυτοουργία και όχι ως έμμεση αυτοουργία τόσο την περίπτωση που ο άμεσα δρών είναι παράφρων ή ποινικά ανεύθυνος ανήλικος, όσο και την περίπτωση που ο άμεσα δρών πλανάται ως προς τη σημασία της συμπεριφοράς του και επομένως δεν ενεργεί με δόλο, εναρμονιζόμενη προς τις περιπτώσεις που προβλέπει ο ΠΚ ως μορφές έμμεσης αυτοουργίας.⁽¹¹⁾

Ανεξαρτήτως πάντως των όποιων διαφορών ανακύπτουν όσον αφορά τις περιπτώσεις που θεωρούνται μορφές έμμεσης αυτοουργίας, κοινό στοιχείο όλων των απόψεων είναι ότι: «η συμπεριφορά του έμμεσου αυτοουργού πρέπει να αναδεικνύει τον πρωταγωνιστικό ρόλο, την κυριαρχία του “πάνω στα δρώμενα”».⁽¹²⁾

9. **Βλ. Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 58, **Βλ. Δ. Σπυράκου**, «Η ποινική ευθύνη των επιχειρήσεων: εξέλιξη ή παραμόρφωση του ποινικού δικαίου;», ΠοινΧρον ΜΔ' 1994, σελ. 1202

10. **Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 563

11. **Βλ. Αριστοτέλης Ι. Χαραλαμπάκης**, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003, σελ. 342. Ο Ποινικός Κώδικας προβλέπει περιπτώσεις έμμεσης αυτοουργίας πρώτον, στο άρθρο 21 και δεύτερον στο άρθρο 49 παρ. 1 εδ. β', **Βλ. Γ. Μπέκας**, «Πρακτική διδασκαλία ποινικού δικαίου-Γενικό Μέρος», εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία –Π.Ν.Σάκκουλας, Αθήνα 2005, σελ. 219 επ., **Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος II», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 279 επ.

12. **Βλ. Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 59, υποσημείωση 64

Επί του ζητήματος της θεμελίωσης έμμεσης αυτοουργίας σε περιπτώσεις διάπραξης εγκληματικών πράξεων από νομικά πρόσωπα, ανακύπτουν εξίσου σοβαρά προβλήματα, τα οποία έχουν σαν αποτέλεσμα η θεμελίωση της εν λόγω αυτοουργικής μορφής να καθίσταται σχεδόν αδύνατη. Αυτό συμβαίνει καθώς, οι μορφές έμμεσης αυτοουργίας που προβλέπονται στον Ποινικό Κώδικα(έχει γίνει βέβαια δεκτό, όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ότι μορφές έμμεσης αυτοουργίας στοιχειοθετούνται και σε άλλες περιπτώσεις, πέραν αυτών που προβλέπονται στον ΠΚ), δεν μπορούν να θεμελιωθούν σε περιπτώσεις, ιδιαίτερα, πολυπρόσωπων οργανισμών, όπου η ευθύνη επί διαφόρων ενεργειών (άρα και αξιοποιώνων πράξεων) διαχέεται προς διάφορες κατευθύνσεις, ενώ συγχρόνως απουσιάζει η επικοινωνία μεταξύ των φορέων του νομικού προσώπου, που χαράζουν την πολιτική που θα ακολουθήσει ο οργανισμός και των προσώπων που συγκροτούν τους εκτελεστικούς μηχανισμούς.

- **Η συναυτουργία (άρθρο 45 ΠΚ)**

Αρχικά, στην συναυτουργία η αντικειμενική υπόσταση ενός εγκλήματος πραγματώνεται από την μυϊκή ενέργεια ή αδράνεια δύο ή περισσότερων ατόμων. Το άρθρο λοιπόν 45 ΠΚ ορίζει ότι: *«Αν δύο ή περισσότεροι τέλεσαν από κοινού αξιόποινη πράξη καθένας τους τιμωρείται ως αυτουργός της πράξης»*. Από την διατύπωση του νόμου προκύπτει ότι τα δομικά στοιχεία της συναυτουργίας είναι δύο, ένα αντικειμενικό που είναι η συνεκτέλεση και ένα υποκειμενικό που είναι η συναπόφαση ή ο κοινός δόλος των συμπραττόντων. Αν λείπει κάποιο από τα δύο δομικά στοιχεία δεν δύναται να στοιχειοθετηθεί έγκλημα κατά συναυτουργία. Συμφώνως δε προς την πάγια νομολογία του Αρείου Πάγου, *«Με τον όρο "από κοινού" νοείται αντικειμενικώς σύμπραξη στην εκτέλεση της κυρίας πράξεως και υποκειμενικώς κοινός δόλος, δηλαδή ο κάθε αυτουργός θέλει ή αποδέχεται την πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του διαπραττομένου εγκλήματος, γνωρίζοντας ότι και οι λοιποί συμμετοχοί πράττουν με δόλο τελέσεως του ίδιου εγκλήματος και θέλει ή αποδέχεται να ενώσει τη δική του δράση με εκείνην του άλλου, προς πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του προαναφερομένου εγκλήματος. Η σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως μπορεί να συνίσταται ή στο ότι καθένας πραγματώνει την όλη αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος ή*

στο ότι το έγκλημα πραγματώνεται με συγκλίνουσες επί μέρους πράξεις των συμμετόχων, ταυτόχρονες ή διαδοχικές, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξειδικεύεται η δράση του καθενός συναυτουργού».(13)

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα εκτέθηκαν περί συναυτουργίας καθίσταται εμφανές ότι και σε αυτή την περίπτωση, η δυνατότητα θεμελίωσής της στο πλαίσιο τέλεσης

-
13. **Βλ. ΑΠ 1626/2011**, «κατά το άρθρο 45 ΠΚ αν δύο ή περισσότεροι τέλεσαν από κοινού την αξιόποινη πράξη, καθένας από αυτούς τιμωρείται ως αυτουργός. Με τον όρο "από κοινού" νοείται αντικειμενικώς σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως και υποκειμενικώς κοινός δόλος, δηλαδή ο κάθε αυτουργός θέλει ή αποδέχεται την πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του διαπραττομένου εγκλήματος, γνωρίζοντας ότι και οι λοιποί συμμετοχοί πράττουν με δόλο τελέσεως του ίδιου εγκλήματος και θέλει ή αποδέχεται να ενώσει τη δική του δράση με εκείνην του άλλου, προς πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του προαναφερομένου εγκλήματος. Η σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως μπορεί να συνίσταται ή στο ότι καθένας πραγματώνει την όλη αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος ή στο ότι το έγκλημα πραγματώνεται με συγκλίνουσες επί μέρους πράξεις των συμμετόχων, ταυτόχρονες ή διαδοχικές, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξειδικεύεται η δράση του καθενός συναυτουργού (Ολ. ΑΠ 50/1990, ΑΠ 284/2010)». **Βλ. ΑΠ 451/2011**, «κατά το άρθρο 45 ΠΚ αν δύο ή περισσότεροι τέλεσαν από κοινού την αξιόποινη πράξη, καθένας από αυτούς τιμωρείται ως αυτουργός. Με τον όρο "από κοινού" νοείται αντικειμενικώς σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως και υποκειμενικώς κοινός δόλος, δηλαδή ο κάθε αυτουργός θέλει ή αποδέχεται την πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του διαπραττομένου εγκλήματος, γνωρίζοντας ότι και οι λοιποί συμμετοχοί πράττουν με δόλο τελέσεως του ίδιου εγκλήματος και θέλει ή αποδέχεται να ενώσει τη δική του δράση με εκείνην του άλλου, προς πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του προαναφερομένου εγκλήματος. Η σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως μπορεί να συνίσταται ή στο ότι καθένας πραγματώνει την όλη αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος ή στο ότι το έγκλημα πραγματώνεται με συγκλίνουσες επί μέρους πράξεις των συμμετόχων, ταυτόχρονες ή διαδοχικές, χωρίς να είναι αναγκαίο να εξειδικεύεται η δράση του καθενός συναυτουργού». **Βλ.(ομοίως) ΑΠ 284/2010**, «Με τον όρο "από κοινού" νοείται αντικειμενικά σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως και υποκειμενικά κοινός δόλος, δηλαδή ο κάθε συμμετοχος θέλει ή αποδέχεται την πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του διαπραττομένου εγκλήματος γνωρίζοντας ότι και οι λοιποί συμμετοχοί πράττουν με δόλο τελέσεως του ίδιου εγκλήματος. Η σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξεως μπορεί να συνίσταται ή στο ότι καθένας πραγματώνει την όλη αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος ή ότι το έγκλημα πραγματώνεται με συγκλίνουσες επί μέρους πράξεις των συμμετόχων ταυτόχρονες ή διαδοχικές (Ολομ. Α.Π. 50/1990). Και πρέπει να αναφέρονται τα πραγματικά περιστατικά της κατά συναυτουργία τελέσεως, χωρίς όμως να είναι αναγκαίο να εξειδικεύεται η δράση του καθ' ενός συναυτουργού (Ολ. Α.Π. 50/1990)». **Βλ.(ομοίως)Ολ.ΑΠ 50/1990**, «Κατά το άρθρο 45 ΠΚ αν δύο ή περισσότεροι τέλεσαν από κοινού αξιόποινη πράξη, καθένας τους τιμωρείται ως αυτουργός. Με τον όρο "από κοινού" νοείται αντικειμενικά σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξης και υποκειμενικά κοινός δόλος, δηλαδή ότι ο κάθε συμμετοχος θέλει ή αποδέχεται την πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως του διαπραττομένου εγκλήματος γνωρίζοντας ότι και οι λοιποί συμμετοχοί πράττουν με δόλο τελέσεως του ίδιου εγκλήματος. Η σύμπραξη στην εκτέλεση της κύριας πράξης μπορεί να συνίσταται ή στο ότι καθένας πραγματώνει την όλη αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος ή ότι το έγκλημα πραγματώνεται με συγκλίνουσες επί μέρους πράξεις των συμμετόχων, ταυτόχρονες ή διαδοχικές. Για τον έλεγχο υπό του Αρείου Πάγου της ορθής ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 45 ΠΚ πρέπει να αναφέρονται στην απόφαση τα πραγματικά περιστατικά θάσει των οποίων το δικαστήριο δέχθηκε ότι ο δράστης συμμετέσχε στην τέλεση του εγκλήματος ως συναυτουργός».

εγκληματικών πράξεων από νομικά πρόσωπα παρουσιάζει σοβαρά προβλήματα, καθώς λείπουν τα στοιχεία της συναπόφασης και της συνεκτέλεσης, τα οποία πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Αυτό συμβαίνει, όπως εκτέθηκε, λόγω του τρόπου λειτουργίας των νομικών προσώπων.

Πιο συγκεκριμένα, είναι γνωστό ότι στο πλαίσιο του μηχανισμού λειτουργίας των νομικών προσώπων (κυρίως επιχειρήσεων), τα ανώτατα στελέχη (διοικητικό συμβούλιο) λαμβάνουν τις αποφάσεις, ενώ η καθοδήγηση και η υλοποίηση των αποφάσεων αυτών συντελείται αντίστοιχα από τα διευθυντικά στελέχη και από το τεχνικό προσωπικό.

Ως εκ τούτου, όσον αφορά το στοιχείο της συνεκτέλεσης το διοικητικό συμβούλιο και τα ανώτερα διευθυντικά στελέχη *«είτε με τη μορφή της απόφασης είτε με αυτήν της εποπτικής δράσης, κατευθύνουν τις δραστηριότητες αυτών που εκτελούν την περιγραφόμενη στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος πράξη(καθοδήγηση). Συνεπώς δεν (συν)πραγματώνουν όρους της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος που αποτελεί δομικό στοιχείο της συναυτουργίας, σύμφωνα με την αντικειμενική θεωρία⁽¹⁴⁾ που έχει υιοθετήσει ο έλληνας νομοθέτης στον ποινικό μας κώδικα»*.⁽¹⁵⁾

Όπως αναφέρθηκε, η υλοποίηση των αποφάσεων των διοικητικών συμβουλίων των νομικών προσώπων υλοποιείται από το τεχνικό προσωπικό των εν λόγω οργανισμών. Θα μπορούσε λοιπόν η θεμελίωση της συναυτουργικής ευθύνης να αναζητηθεί, στα κατώτερα επίπεδα μιας επιχείρησης, στα πρόσωπα δηλαδή που υλοποιούν τις αποφάσεις της διοίκησης.

14. Βλ. **Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 560-561. «Για τη διάκριση μεταξύ αυτοτελούς και εξαρτημένης συμμετοχής ο Ποινικός μας Κώδικας ακολουθεί απαρέγκλιτα την αντικειμενική θεωρία, η οποία προσδίδει τον χαρακτήρα της αυτοτελούς συμμετοχής στις συμμετοχικές πράξεις, που πραγματώνουν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος, ενώ αντίθετα χαρακτηρίζει ως εξαρτημένη συμμετοχή τις συμμετοχικές εκείνες πράξεις, που έχουν βοηθητικό χαρακτήρα στις πράξεις πραγμάτωσης της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος».

15. Βλ. **Αγάπιος Παπανοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 60-61

Όμως και στην περίπτωση αυτή αδυνατεί εξίσου η θεμελίωση της συναυτουργίας, λόγω μη ύπαρξης του αναγκαίου κοινού δόλου που απαιτείται για την παραδοχή του στοιχείου της συναπόφασης. Ως γνωστόν, για να υπάρξει συναπόφαση πρέπει κάθε συναυτουργός αφενός να γνωρίζει και να θέλει να διαπράξει το συγκεκριμένο έγκλημα, αφετέρου να γνωρίζει και να θέλει να διαπράξει το εν λόγω αδίκημα, ενώνοντας τις δυνάμεις του με κάποιο άλλο ή άλλα πρόσωπα, που έχουν και αυτοί τον αντίστοιχο δόλο.⁽¹⁶⁾ Και σε αυτές όμως τις περιπτώσεις είναι ιδιαίτερα αμφίβολη η θεμελίωση του δόλου(συναπόφαση) στο βαθμό που κατά κανόνα, ελλείπει, από το κατώτερο τεχνικό προσωπικό, η γνώση των συνεπειών της πράξης τους, ιδίως τόσο λόγω ανεπαρκούς πληροφόρησης όσο και έλλειψης σχετικής τεχνογνωσίας, περί των κινδύνων και των συνεπειών από την εφαρμογή συγκεκριμένων διαδικασιών. Κατά συνέπεια δόλος, χωρίς γνώση των στοιχείων που συνθέτουν την αντικειμενική υπόσταση ενός εγκλήματος δεν μπορεί να θεμελιωθεί. Και σε κάθε περίπτωση, υπό το πρίσμα της αντεγκληματικής πολιτικής, όπως εύστοχα αναφέρεται, *«ελάχιστα θα υπηρετούσε την καταστολή της επιχειρηματικής εγκληματικότητας η “συγκέντρωση πυρός” του ποινικού συστήματος σε πρόσωπα που αποτελούν τους τελευταίους κρίκους στην αλυσίδα των κλιμακίων της επιχειρηματικής ιεραρχίας»*.⁽¹⁷⁾

2.2.2.2 Οι εξαρτημένες μορφές συμμετοχή

- **Εισαγωγικά σχόλια**

Ο Ποινικός Κώδικας ως γνωστόν διακρίνει τις μορφές συμμετοχής σε αυτοτελείς ή κύριες και σε εξαρτημένες ή δευτερεύουσες. Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται, όπως ήδη εκτέθηκαν, η αυτουργία και η συναυτουργία(άρθρο 45 ΠΚ), ενώ στη δεύτερη, όπως θα αναλυθούν στην συνέχεια, η ηθική αυτουργία και η συνέργεια (άρθρο 46 και 47 ΠΚ).

16. Βλ. **Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, *«Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου»*, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 569

17. Βλ. **Αγάπιος Παπανοφύτου**, *«Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;»*, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 62

Για την διάκριση των μορφών συμμετοχής σε αυτοτελείς και εξαρτημένες ο Ποινικός Κώδικας ακολουθεί το σύστημα του περιορισμένου παρακολουθηματικού χαρακτήρα, σύμφωνα με τον οποίο για να έχουμε εξαρτημένη συμμετοχική πράξη, απαιτείται η συνδρομή δύο στοιχείων. Πρώτον θα πρέπει να υπάρχει φυσικός αυτουργός και δεύτερον θα πρέπει αυτός ο φυσικός αυτουργός να διαπράττει μια τελικά άδικη πράξη. Να διευκρινισθεί μάλιστα, ότι αυτό που απαιτείται είναι ο φυσικός αυτουργός να διαπράττει μία τελικά άδικη πράξη, χωρίς να μας ενδιαφέρει για την ευθύνη του συμμετόχου (ηθικού αυτουργού και συνεργού), εάν ο φυσικός αυτουργός είναι ή δεν είναι καταλογιστός ή αξιόποινος τελικώς.⁽¹⁸⁾

- **Η ηθική αυτουργία (άρθρο 46 παρ. 1 στοιχ. α΄ ΠΚ)**

Σύμφωνα με το άρθρο 46 παρ. 1 στοιχ. α΄ ΠΚ ως ηθικός αυτουργός νοείται «*όποιος με πρόθεση προκάλεσε σε άλλον την απόφαση να εκτελέσει την άδικη πράξη που διέπραξε*». Από τη διατύπωση προκύπτει ότι για τη θεμελίωση της ηθικής αυτουργίας απαιτούνται δύο στοιχεία, πρώτον, στην αντικειμενική πλευρά η πρόκληση της απόφασης και η τέλεση ή η αρχή εκτέλεσης της προκληθείσας πράξεως και στην υποκειμενική πλευρά τον διπλό δόλο του ηθικού αυτουργού.⁽¹⁹⁾

Συσχετίζοντας αφενός τα όσα ισχύουν περί θεμελίωσης ηθικής αυτουργίας, αφετέρου τον τρόπο λειτουργίας των νομικών προσώπων μπορούν να διατυπωθούν τα εξής σχόλια. Αναζητώντας τις περιπτώσεις, που σε επίπεδο νομικών προσώπων, μπορούν να θεμελιώσουν ηθική αυτουργία, είναι λογικό ότι κατ' αρχήν εντάσσονται οι περιπτώσεις των εντολών που δίνονται από τα ανώτερα επιχειρηματικά κλιμάκια στο τεχνικό, κυρίως, προσωπικό, προς υλοποίηση συγκεκριμένων ενεργειών, οι οποίες οδηγούν στην πρόκληση επιχειρηματικού αδικού.

18. Βλ. **Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 561

19. Βλ. **Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος II», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ.218

Μάλιστα να επισημανθεί, ότι ο τρόπος λειτουργίας των επιχειρήσεων και οι δαιδαλώδεις μορφές οργάνωσης που διέπουν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, ευνοούν ιδιαιτέρως την ανάπτυξη της «αλυσιδωτής» ηθικής αυτουργίας. Περίπτωση αλυσιδωτής ηθικής αυτουργίας στοιχειοθετείται στην περίπτωση που ο ηθικός αυτουργός, για την πρόκληση της απόφασης στον φυσικό αυτουργό, χρησιμοποιεί ενδιάμεσα πρόσωπα. Τα παρεμβαλλόμενα πρόσωπα, εφ' όσον δεν διακόπτουν ή δεν αλλοιώνουν την ροή της πρόκλησης της απόφασης, ευθύνονται κατά τον ίδιο τρόπο με τον αρχικό ηθικό αυτουργό, «αφού ισχύει σ' αυτή την περίπτωση ο κανόνας ότι ο ηθικός αυτουργός του ηθικού αυτουργού είναι ηθικός αυτουργός του φυσικού αυτουργού».⁽²⁰⁾

Είναι λοιπόν εμφανές ότι, περιπτώσεις αλυσιδωτής ηθικής αυτουργίας, θα μπορούσαν να στοιχειοθετηθούν στην υπό κρίση περίπτωση, αν αναλογιστούμε ότι στο πλαίσιο της επιχειρηματικής οργάνωσης, οι αποφάσεις των διοικητικών συμβουλίων διέρχονται από διάφορα διοικητικά επίπεδα, έως ότου υλοποιηθούν από τα κατώτερα κλιμάκια(τεχνικό προσωπικό κατά βάση).

Ωστόσο, η στοιχειοθέτηση και της εν λόγω εξαρτημένης μορφής συμμετοχής αντιμετωπίζει σοβαρές δυσχέρειες σε επίπεδο νομικών προσώπων, καθώς ο τρόπος λειτουργίας των νομικών προσώπων-επιχειρήσεων εμποδίζει την συνδρομή αντικειμενικών στοιχείων της ηθικής αυτουργίας, τα οποία είναι αναγκαία σύμφωνα με την ερμηνεία του ποινικού κώδικα, προκειμένου να γίνει δεκτή η θεμελίωση της εν λόγω μορφής συμμετοχής.

Τα στοιχεία που είναι αναγκαία για τη θεμελίωση της ηθικής αυτουργίας είναι πρώτον, η «πρόκληση» της απόφασης στον φυσικό αυτουργό, επενεργώντας στη βούλησή του και διαμορφώνοντας το περιεχόμενό της, συμφώνως προς τις υποδείξεις του επενεργούντος.

20. Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 582

Σημειωτέον, δεν στοιχειοθετείται ηθική αυτουργία όταν απλά δίνεται η αφορμή στον άλλον ή του παρέχεται η τοπική ευχέρεια να διαμορφώσει δική του βούληση ή του ενισχύεται η ήδη ειλημμένη απόφασή του.⁽²¹⁾

Άρα λοιπόν στο πλαίσιο του πρώτου αυτού αντικειμενικού στοιχείου της ηθικής αυτουργίας, τίθεται το ζήτημα του κατά πόσο είναι δυνατή η θεμελίωση ηθικής αυτουργίας σε περιπτώσεις νομικών προσώπων, όπου απουσιάζει ακόμα και η στοιχειώδης προσωπική επικοινωνία, μεταξύ των «υποψηφίων» ηθικών και φυσικών αυτουργών, ώστε να γίνει δεκτή η συνδρομή του στοιχείου της «πρόκλησης» απόφασης. Επίσης, η δημιουργία απλώς ενός αιτιώδους όρου για την παραγωγή της απόφασης δεν φαίνεται να είναι αρκετό, ώστε να θεμελιωθεί η εν λόγω μορφή συμμετοχής.

Το δεύτερο αντικειμενικό στοιχείο, που απαιτείται για την παραδοχή της ηθικής αυτουργίας είναι η σχετική προκληθείσα απόφαση να αναφέρεται σε συγκεκριμένο δράστη, δηλαδή σε δράστη που μπορεί να προσδιοριστεί είτε ατομικά ή μέσα από ένα στενό κύκλο προσώπων με δυνατότητα προσωπικής επικοινωνίας μεταξύ τους. Όμως, η οριοθέτηση ενός στενού κύκλου προσώπων, ο οποίος να καθοδηγείται προς τη διάπραξη ενός συγκεκριμένου εγκλήματος, επίσης δεν είναι πρακτικά εφικτή, στις σύγχρονες επιχειρηματικές δομές, όπου βασικό τους χαρακτηριστικό είναι η έλλειψη, όπως αναφέρθηκε, οποιασδήποτε προσωπικής επικοινωνίας των ανώτατων διοικητικών στελεχών με τον κατώτερο εκτελεστικό μηχανισμό, που υλοποιεί τις αποφάσεις τους. Σε αυτό συμβάλλει και το γεγονός της διαρκούς μεταβλητότητας που παρουσιάζεται στα κλιμάκια των κατώτερων εργατικών δυναμικών, λόγω προσλήψεων ή απολύσεων.⁽²²⁾

21. Βλ. **Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 575

22. Βλ. **Αγάπιος Παπανοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 63

Τέλος, το τρίτο στοιχείο που είναι απαραίτητο για την στοιχειοθέτηση της ηθικής αυτουργίας είναι η προκληθείσα απόφαση να οδηγεί στην διάπραξη μιας συγκεκριμένης αξιόποινης πράξης, η οποία προσβάλλει συγκεκριμένο έννομο αγαθό. Πιο αναλυτικά, *«η απαίτηση για εξειδίκευση και συγκεκριμενοποίηση της μονάδας δεν έχει βέβαια την έννοια της υποβολής εγκληματικού σχεδίου στον δράστη και του προσδιορισμού των λεπτομεριών της δράσης του. Πρέπει όμως να είναι γνωστό, ποιο έγκλημα καλείται να διαπράξει ο φυσικός αυτουργός»*.⁽²³⁾

Και στην περίπτωση του στοιχείου αυτού καταλήγουμε στο ίδιο αποτέλεσμα με τα προηγούμενα, στην αδυναμία θεμελίωσής του. Αυτό οφείλεται εκ νέου στο τρόπο δράσης των νομικών προσώπων. Ειδικότερα, ως γνωστόν ο τρόπος λειτουργίας όλων των επιχειρήσεων είναι κοινός, στοχεύουν δηλαδή στην αύξηση της παραγωγικής ικανότητας της επιχείρησης, στην μείωση του κόστους παραγωγής των προϊόντων, στην αναζήτηση πηγών αγοράς φθηνότερων πρώτων υλών, στον περιορισμό των δαπανών στην κατανάλωση καυσίμων και στη μείωση του εργατικού δυναμικού, προς επίτευξη υψηλότερων κερδών. Οι αποφάσεις λοιπόν που λαμβάνονται, προς τις κατευθύνσεις που μόλις εκτέθηκαν, σπανίως εμπεριέχουν τα τυποποιημένα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος προκειμένου να θεμελιωθεί ηθική αυτουργία για συγκεκριμένη αξιόποινη πράξη, παρόλο που *«η υλοποίηση των εν λόγω αποφάσεων στην πράξη οδηγεί σε επιχειρηματικές επιλογές που παραβιάζουν απαγορευτικούς ποινικούς κανόνες... Έτσι, ενώ στο επίπεδο της απόφασης της διοίκησης το γενικευμένο πλαίσιο δράσης που διατυπώνεται δεν επιτρέπει, κατά κανόνα, τη διάγνωση στοιχείων εντολών που κατευθύνουν σε συγκεκριμένες αξιόποινες πράξεις, οι μορφοποιήσεις τους στη συνέχεια από το στελεχικό δυναμικό που έπεται στην ιεραρχική δομή της επιχείρησης αποκτά χαρακτηριστικά ποινικά ενδιαφερουσών πρακτικών και μάλιστα ουσιαστικά*

23. Βλ. *Αλέξανδρος Π. Κωστάρας*, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 577 επ.

αυτονομημένων στο βαθμό που τα εμπλεκόμενα πρόσωπα στελέχη της επιχείρησης χρησιμοποιούν τις εξειδικευμένες γνώσεις τους με κριτήριο την επίτευξη του δυνατόν μεγαλύτερου οφέλους της επιχείρησης, αξιολογώντας από τις προσφερόμενες τις πιο αποτελεσματικές επιλογές για την επίτευξη των οικονομικών στόχων της επιχείρησης».⁽²⁴⁾

Στο πλαίσιο λοιπόν και αυτού του στοιχείου αποδεικνύεται ακόμη μία φορά, ο αποκομμένος τρόπος λειτουργίας της ιθύνουσας διοικητικής ομάδας και του κατώτερου προσωπικού, που υλοποιεί τις αποφάσεις τους.

Ολοκληρώνοντας την ανάλυση περί θεμελίωσης της ηθικής αυτουργίας σε επίπεδο νομικών προσώπων, προκύπτει ότι η λειτουργία, ιδιαίτερα των μεγάλων νομικών προσώπων δια πολλών κλιμακίων, στα οποία εντάσσονται τα ανώτερα και τα μεσαία στελέχη τα οποία δρουν με περίπλοκο τρόπο, προκειμένου να αποσταλούν οι αποφάσεις τους και να υλοποιηθούν από το κατώτερο προσωπικό, με το οποίο δεν υπάρχει ούτε στοιχειώδης επικοινωνία, εμποδίζει σχεδόν κατά τρόπο απόλυτο τη στοιχειοθέτηση ηθικής αυτουργίας επί τελούμενων αξιόποινων πράξεων.

Με δεδομένο την αδυναμία στοιχειοθέτησης της ηθικής αυτουργίας λόγω μη συνδρομής των αντικειμενικών της στοιχείων, η εξέταση της υποκειμενικής πλευράς της ηθικής αυτουργίας, δηλαδή του διπλού δόλου του ηθικού αυτουργού, στερείται νοήματος, στην υπό εξέταση περίπτωση.

- **Οι λοιπές μορφές συμμετοχής-άμεση και απλή συνέργεια (άρθρο 46 παρ. 1 στοιχ. β' και άρθρο 47 ΠΚ)**

Όπως είναι αναμενόμενο, υπό το πρίσμα το δογματικών αρχών που διέπουν το ποινικό δίκαιο, αδυναμίες και δυσχέρειες εμφανίζονται στην θεμελίωση και αξιοποίηση και των υπόλοιπων μορφών εξαρτημένης συμμετοχής, δηλαδή της άμεσης συνέργειας και της απλής, συμπεριλαμβανομένης και της ψυχικής

24. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2012, σελ. 65

συνέργειας, ως μορφή απλής συνέργειας, στις περιπτώσεις των ανώτατων διοικητικών στελεχών, ενός νομικού προσώπου.

Αυτό είναι απολύτως φυσικό στο βαθμό που αποκλείεται η δυνατότητα θεμελίωσης, του αναγκαίου διπλού δόλου, με βάση τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω για τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων, που απαιτείται σε όλες τις μορφές συνέργειας. Ο διπλός λοιπόν δόλος συνίσταται και εν προκειμένω αφενός στη γνώση και βούληση τέλεσης συγκεκριμένου εγκλήματος, αφετέρου στη γνώση και βούληση παροχής συνδρομής στην κύρια πράξη του αυτουργού, στο πλαίσιο των αποφάσεων των διοικητικών κλιμακίων ενός νομικού προσώπου, πράγμα αδύνατο να διαπιστωθεί και να θεμελιωθεί.

Τέλος, εστιάζοντας στην περίπτωση της ψυχικής συνέργειας(μορφή απλής συνέργειας), μιας και στις περιπτώσεις των νομικών προσώπων έχουμε να κάνουμε με αποφάσεις και όχι με περιπτώσεις υλικής συνδρομής στην τέλεση του εγκλήματος, μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής. Αρχικά, ψυχική συνέργεια δεν συνιστά η κάθε ψυχική υποστήριξη του δράστη αλλά μονάχα εκείνη *«που συνιστά όρο κινδύνου για την προσβολή του εννόμου αγαθού. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση εκείνου που ενισχύει τον αμφιταλαντευόμενο δράστη ή σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, όχι όμως και στις περιπτώσεις εκείνες, στις οποίες είναι εμφανής η αποφασιστικότητα και αταλάντευτη η βούληση του δράστη να προσβάλει το έννομο αγαθό»*.⁽²⁵⁾

Εκτέθηκε παραπάνω η αδυναμία θεμελίωσης της ηθικής αυτουργίας, καθώς δεν συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία της ηθικής αυτουργίας, λόγω της έλλειψης προσωπικής επικοινωνίας, μεταξύ των «υποψηφίων» ηθικών και φυσικών αυτουργών.

25. Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 592

Το έλλειμμα ακόμα και της στοιχειώδους επικοινωνίας μεταξύ των ανωτάτων κλιμακίων που λαμβάνουν τις αποφάσεις και του κατώτατου εκτελεστικού μηχανισμού, που τις υλοποιεί, έχει σαν αποτέλεσμα να αποκλείεται η θεμελίωση και της ψυχικής συνέργειας, καθώς δεν μπορεί να υπάρξει ο οποιοσδήποτε επηρεασμός της βούλησης των ενεργούντων, ως αυτουργών, στα κατώτερα επιχειρηματικά κλιμάκια.⁽²⁶⁾

2.3 Η φύση και η λειτουργία της ποινής, εμπόδιο στην αναγνώριση της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων

Από όσα αναφέρθηκαν καθίσταται εμφανές ότι, η αδυναμία καταλογισμού των αξιολογίων πράξεων, που τελούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε φυσικά πρόσωπα και βεβαίως όταν αναφερόμαστε σε φυσικά πρόσωπα νοούνται τα διοικητικά στελέχη που αποφασίζουν για την δράση μιας επιχείρησης, αποτέλεσε το έναυσμα για την ανάπτυξη έντονου επιστημονικού διαλόγου περί αναζήτησης διεξόδου στην αναγνώριση της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων.

Ωστόσο, η αναγνώριση της ποινικής νομικών προσώπων, όπως είδαμε, προσκρούει στις παραδοσιακές αρχές που αποτελούν τα θεμέλια του ποινικού δικαίου. Σε αυτή λοιπόν τη βάση, μία ακόμη δυσχέρεια που ανακύπτει σε περίπτωση αναγνώρισης ποινικής ευθύνης σε νομικά πρόσωπα, εντοπίζεται στη φύση και τη λειτουργία της ποινής. Αρχικά, η ποινή είναι ένα *«κακό που προβλέπεται από το νόμο και επιβάλλεται από τον ποινικό δικαστή σύμφωνα με ορισμένη διαδικασία κατά του δράστη ορισμένης αδικοπραγίας και εξαιτίας αυτής ως εκδήλωση ιδιαίτερης αποδοκιμασίας αυτού από την έννομη τάξη»*.⁽²⁷⁾

26. **Βλ. Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 67

27. **Βλ. Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος Ι», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 28

Από τον ορισμό είναι εμφανές ότι προσδίδεται στην ποινή προσωπικός χαρακτήρας, εφόσον συνιστά προσωπική μομφή και αποδοκιμασία του δράστη για την παραβατική του συμπεριφορά. Όσον αφορά τους σκοπούς της ποινής, αν και υπάρχουν διαφωνίες για το ποιοι είναι οι σκοποί της ποινής, έχοντας μάλιστα διατυπωθεί διάφορες θεωρίες, με ορθότερη άποψη από επιστημονικής σκοπιάς, αυτή που κινείται στο πλαίσιο των ενωτικών θεωριών⁽²⁸⁾, το κοινό χαρακτηριστικό όλων των θεωριών, περί των σκοπών της ποινής, είναι ότι *«προϋποθέτουν την ύπαρξη ενός ή περισσοτέρων φυσικών προσώπων που υφίστανται την τιμωρητική αντίδραση της πολιτείας ως δράστες του εγκλήματος ή των εγκλημάτων που τους καταλογίζεται ότι διέπραξαν»*.⁽²⁹⁾ Εν ολίγοις, τόσο η φύση της ποινής όσο και οι σκοποί της δεν μπορούν να εφαρμοστούν σε περιπτώσεις νομικών προσώπων.

-
28. **Βλ. Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, *«Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου»*, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 195 επ., ο οποίος αναφέρει *«σύμφωνα με την ορθότερη επιστημονική άποψη που κινείται στα πάντως στα πλαίσια των ενωτικών θεωριών, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι σκοποί της ποινής ποικίλουν ανάλογα με το στάδιο της ποινικής καταστολής, στο οποίο εμφανίζεται ο σχετικός προβληματισμός. Επομένως με βάση τη σκέψη αυτή πρέπει να ληφθεί στο πρώτο στάδιο της ποινικής καταστολής, στο στάδιο δηλ. εκείνο στο οποίο ο νομοθέτης τυποποιεί ως έγκλημα ορισμένη συμπεριφορά, η απειλή της ποινής στο νόμο αποβλέπει πρωτίστως στη γενική πρόληψη, κατά δεύτερο όμως λόγο εξυπηρετεί και την ειδική πρόληψη, αλλά και την ανταπόδοση, η οποία δεσμεύει το νομοθέτη και του υπαγορεύει να προσδιορίζει τα πλαίσια της απειλούμενης ποινής με τέτοιο τρόπο, ώστε αυτή να βρίσκεται σε αναλογία προς τη βαρύτητα της τυποποιούμενης πράξης. Στο δεύτερο στάδιο της ποινικής καταστολής, που εκδηλώνεται με την εκδίκηση της υπόθεσης, η επιβολή της ποινής στοχεύει πρωτίστως στην ανταπόδοση, στην αναγκαία δηλ. αναλογία, που πρέπει να υπάρχει ανάμεσα στην επιβαλλόμενη από τον Δικαστή ποινική κύρωση και στη βαρύτητα της ενοχής του δράστη, επικουρικά όμως εκδηλώνει και εδώ η ποινή τη γενικοπροληπτική και ειδικοπροληπτική της λειτουργία. Στο τρίτο και τελευταίο στάδιο, κατά τη σωφρονιστική δηλαδή μεταχείριση του καταδικασθέντος, η εκτέλεση της ποινής αποσκοπεί πρωτίστως στην ειδική πρόληψη χωρίς βέβαια να παραβλέπεται η συμπληρωματική γενικοπροληπτική και ανταποδοτική λειτουργία.»*, **Βλ. όμως Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, *«Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος Ι»*, εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008, σελ. 28 επ.
29. **Βλ. Αγάπιος Παπανοφύτου**, *«Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;»*, Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 71

3. Τα επιχειρήματα υπέρ της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης σε νομικά πρόσωπα και το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της επιβολής ποινικών κυρώσεων σε νομικά πρόσωπα

3.1 Τα επιχειρήματα υπέρ της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων

Η δυσκολία, βάσει των όσων εκτέθηκαν παραπάνω, εντοπισμού και απόδοσης ποινικής ευθύνης σε φυσικά πρόσωπα, στο πλαίσιο λειτουργίας, ιδιαίτερα, των πολυπρόσωπων νομικών προσώπων, έθεσε στο επίκεντρο το ζήτημα της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα, από πολλούς θεωρητικούς του ποινικού δικαίου. Μάλιστα, ο διάλογος επί του θέματος αυτού εντάθηκε ακόμα περισσότερο εξαιτίας της αύξησης των τεχνολογικών κινδύνων, στο πλαίσιο της παραγωγικής διαδικασίας διαφόρων επιχειρήσεων, με τη χρήση τεχνολογικών μεθόδων υψηλού κινδύνου.

Οι υποστηρικτές της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα, για την μεταφορά ουσιαστικά της ποινικής καταστολής από τα φυσικά στα νομικά πρόσωπα. Αρχικά, αναφέρουν ότι μία τέτοια ενέργεια θα έλυne το πρόβλημα του αποδεικτικού αδιεξόδου που δημιουργείται, εξαιτίας της πρόσδεσης του ποινικού συστήματος στην αρχή του ατομικού καταλογισμού. Δεύτερον, αποφεύγεται ο κίνδυνος αλλοίωσης του πυρήνα του ποινικού δικαίου σε μία προσπάθεια εφαρμογής μιας διορθωτικής πολιτικής, για την αντιμετώπιση των σύγχρονων εγκληματικών πράξεων από το οικονομικό σύστημα. Αυτό βεβαίως το επιχείρημα αφορά κυρίως την αρχή του καταλογισμού σε ενοχή, του οποίου η πιθανή καταστρατήγηση αποφεύγεται, με την αναγνώριση ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με τους υποστηρικτές της άποψης αυτής. Τρίτον, πέραν της προστασίας των παραδοσιακών αρχών του ποινικού δικαίου, η αναγνώριση της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων, υποστηρίζεται, ότι *«γίνεται αποδεκτή ως μέσο αναπλήρωσης του κενού ποινικής προστασίας που προκαλεί η αδυναμία ανίχνευσης των ατομικά ελεγχόμενων στελεχών του νομικού προσώπου για τα αξιόποινα αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Αυτή η λειτουργία της ποινικής ευθύνης του νομικού προσώπου, ως μέσου αναπλήρωσης του κενού προστασίας, εμφανίζεται μάλιστα ως πρόσθετο νομιμοποιητικό στοιχείο γιατί δεν αποκλείει την απονομή ατομικής ποινικής*

ευθύνης σε φυσικά πρόσωπα-εργαζόμενους σε μια επιχείρηση στο βαθμό που μπορεί να εξακριβωθεί».⁽³⁰⁾ Άρα λοιπόν στο πλαίσιο του εν λόγω επιχειρήματος, η αναζήτηση του υπόλογου φυσικού προσώπου παραμένει κυρίαρχη επιδίωξη, απλώς ενισχύεται, κατά τους υποστηρικτές της συγκεκριμένης άποψης, η προστατευτική λειτουργία του, απέναντι στα έννομα αγαθά. Μάλιστα, για την ενίσχυση του συγκεκριμένου επιχειρήματος, προβάλλεται το έλλειμμα που παρουσιάζεται, όσον αφορά την προληπτική λειτουργία του δικαίου, εξαιτίας της αδυναμίας να θεμελιωθεί ποινική ευθύνη φυσικών προσώπων, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δράσης, λόγω του τρόπου λειτουργίας των νομικών προσώπων και των διαπλεκόμενων οριζόντιων και κάθετων σχέσεων που αναπτύσσονται σε τέτοιες περιπτώσεις.⁽³¹⁾

Τέλος, οι θεωρητικοί επικαλούνται ένα τελευταίο επιχείρημα υπέρ της αναγνώρισης ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα, με αφορμή την άποψη, περί διεύρυνσης της ατομικής ευθύνης, ώστε να επιτρέπεται ο καταλογισμός αξιοποιώνων πράξεων της επιχείρησης σε συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα. Σε αυτή λοιπόν τη βάση αναφέρουν ότι, η υιοθέτηση της άποψης περί επέκτασης της ατομικής ευθύνης, ώστε να θεωρούνται ποινικά υπόλογοι συγκεκριμένα πρόσωπα, έχει αμφίβολη αποτελεσματικότητα για δύο λόγους. Πρώτον, διότι η έκτιση ποινών στερητικών της ελευθερίας θα ήταν μία σπάνια περίπτωση, «*ενόψει της περιορισμένης απαξίας της στα πλαίσια της επιχειρηματικής πρακτικής εμφανιζόμενης προσβλητικής συμπεριφοράς (συνήθως θα πρόκειται για περιπτώσεις παράβασης του καθήκοντος επιμέλειας ή επίβλεψης για την τήρηση των σχετικών διατάξεων)*».⁽³²⁾

30. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2012, σελ. 119

31. Βλ. **Δ. Σπυράκου**, «Η ποινική ευθύνη των επιχειρήσεων: εξέλιξη ή παραμόρφωση του ποινικού δικαίου;», *ΠοινΧρον* ΜΔ' 1994, σελ. 1205

32. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2012, σελ. 120

και δεύτερον γιατί οι χρηματικές ποινές που θα επιβάλλονταν στα ποινικά υπόλογα πρόσωπα, λόγω του ότι θα έπρεπε να προσαρμοστούν στις δυνατότητες τους, ουσιαστικά θα ήταν ανώδυνες ποινές για τις επιχειρήσεις, σε σύγκριση αφενός με τις συνέπειες από τις αξιόποινες πράξεις της επιχείρησης, αφετέρου τα κέρδη που συνήθως αποκομίζουν μέσω τέτοιων ενεργειών.

3.2 Το ζήτημα της αποτελεσματικότητας της επιβολής ποινικών κυρώσεων σε νομικά πρόσωπα

Στο πλαίσιο της άποψης περί αναγνώρισης ποινικής ευθύνης σε νομικά πρόσωπα, τίθεται το ζήτημα του κατά πόσο η επιβολή ποινικών κυρώσεων σε αυτά, είναι αποτελεσματική υπό την έννοια ότι λειτουργεί αποτρεπτικά.

Αρχικά, όπως εκτέθηκε και παραπάνω, η ποινή συνιστά προσωπική μομφή και απαξία της έννομης τάξης προς το δράστη, για την εγκληματική πράξη στην οποία προέβη. Είναι λοιπόν εμφανές ότι η λειτουργία αυτή της ποινής δεν βρίσκει έρεισμα στην περίπτωση των νομικών προσώπων, καθώς αυτό ούτε αισθάνεται ούτε βεβαίως δύναται να διαπαιδαγωγηθεί. Επίσης, ως γνωστόν οι στερητικές της ελευθερίας ποινές, που συνιστούν και τον βαρύ οπλισμό της ποινικής νομοθεσίας, εκ των πραγμάτων αποκλείονται στην περίπτωση των νομικών προσώπων. Ως εκ τούτου, οι ποινικές κυρώσεις που μπορούν να επιβληθούν κατά κανόνα σε νομικά πρόσωπα, μπορούν να είναι μόνο οικονομικού χαρακτήρα.⁽³³⁾

Μάλιστα, σε χώρες⁽³⁴⁾ που αναγνωρίζουν την ποινική ευθύνη νομικών προσώπων, πέραν των χρηματικών ποινών,

33. Βλ. **Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ. 199 επ, 203 επ

34. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 44 υποσημείωση 43 αλλά και πιο αναλυτικά σελ. 78 επ, Στην υποσημείωση 43, με πολλές σχετικές παραπομπές, γίνεται σύντομη αναφορά στις χώρες που έχουν αναγνωρίσει την ποινική ευθύνη σε νομικά πρόσωπα. «Ήδη, πέραν των ΗΠΑ και της Μ. Βρετανίας, στις νομοθεσίες των οποίων εδώ και πολλά χρόνια έχει αναγνωριστεί η ποινική ευθύνη νομικών προσώπων, σε αρκετές χώρες της Ευρώπης αλλά και αλλού(Ιαπωνία, Κορέα), κυρίως από τη δεκαετία του '80, έχουν θεσπιστεί ποινικές κυρώσεις εις βάρος επιχειρήσεων(Δανία, Νορβηγία, Σουηδία, Ολλανδία). Στη Γαλλία σχετικά πρόσφατα(1994) καθιερώθηκε, σε μια γενική διάταξη του ποινικού της κώδικα που θεωρείται μια από τις

που ζημιώνουν άμεσα την περιουσία του νομικού προσώπου και πράγματι είναι σε πολλαπλάσια μεγέθη⁽³⁵⁾ από αυτές που επιβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα, το σύνολο των προβλεπόμενων, για τα νομικά πρόσωπα, ποινών έχουν βλαπτικές οικονομικές συνέπειες και συνίστανται σε αποκλεισμό από φορολογικά και άλλα ευεργετήματα, κρατικές ενισχύσεις, δημόσιους διαγωνισμούς, προσωρινή ή οριστική απαγόρευση άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, κλείσιμο των εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη εγκληματικών πράξεων, δικαστική εντολή διάλυσης της επιχείρησης κ.λ.π.

Συνέχεια υποσημείωσης 34

σημαντικότερες αλλαγές του ποινικού της συστήματος, η ποινική ευθύνη νομικών προσώπων. Κατά τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή μπορούν και τα νομικά πρόσωπα, εξαιρουμένου του κράτους, να ευθύνονται ποινικά ως αυτουργοί ή συμμετοχοί, σύμφωνα με τις διακρίσεις των άρθρων 121-4 έως 121-7 του Γαλ.ΠΚ, για τα εγκλήματα που τελέστηκαν για λογαριασμό τους και προς το συμφέρον τους από τα όργανα ή τους εκπροσώπους τους. Ένα χρόνο αργότερα(1995), θεσπίστηκε ανάλογη ρύθμιση και στην ποινική νομοθεσία της Φιλανδίας και ακολούθησαν η Ελβετία(2003) και η Αυστρία(2005) ενώ πρόσφατα(2010) η ποινική ευθύνη νομικών προσώπων αναγνωρίστηκε και στη νομοθεσία της Ισπανίας. Ήδη και σειρά άλλων κρατών(Βέλγιο, Πολωνία, Ουγγαρία, Λιθουανία) τείνουν να υιοθετήσουν στις εθνικές τους νομοθεσίες ανάλογες ρυθμίσεις. Τέλος η αναγνώριση ίδιας ποινικής ευθύνης στα νομικά πρόσωπα προωθείται και στα πλαίσια της γενικότερης πολιτικής που υιοθετείται από τα θεσμικά όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιμέρους έκφραση της τάσης για τη θεσμική κατοχύρωση της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων στη νομοθεσία των κρατών- μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποτελούν και οι διατάξεις των άρθρων 9 και 14 του *Corpus Juris*, ενός σχεδίου γενικών διατάξεων για τον περιορισμένο τομέα της ποινικής προστασίας των οικονομικών συμφερόντων της ΕΕ που συντάχθηκε από ερευνητές της Ένωσης Ευρωπαϊκών Νομικών υπό την αιγίδα της Γενικής Διεύθυνσης οικονομικού ελέγχου της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και δημοσιεύτηκε από τις *Ed. ECONOMICA* το 1997, στις οποίες προβλέπονται ειδικές ποινές για τα νομικά πρόσωπα που ευθύνονται για την τέλεση σχετικών εγκλημάτων. Ακολούθησαν διορθωτικές επεμβάσεις που κατέληξαν σε μια δεύτερη μορφή του σχεδίου *Corpus Juris*, στην οποία η σχετική διάταξη για την ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων μεταφέρθηκε αυτούσια από το προηγούμενο σχέδιο στο νέο. Το μόνο που άλλαξε είναι η αρίθμηση του άρθρου από 14 σε 13», **Βλ. Αικ. Συκιάτη**, «Η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων», *ΠοινΔικ* 1/2010, σελ. 95 επ.

35. **Βλ. άρθρο 57 ΠΚ**, οι χρηματικές ποινές που προβλέπονται για τα φυσικά πρόσωπα και που είναι οι βαρύτερες οικονομικού χαρακτήρα ποινές, κυμαίνονται από 150 έως 15.000 ευρώ, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά. Βέβαια προβλέπονται και μεγαλύτερες χρηματικές ποινές, όπως στην περίπτωση του εγκλήματος του άρθρου 351 ΠΚ.

Το ζήτημα λοιπόν που τίθεται είναι πρώτον κατά πόσο οι εν λόγω χαρακτηρισμοί περί ποινικών κυρώσεων και περί ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων, έχουν ουσιαστικό νόημα από τη στιγμή που οι στερητικές της ελευθερίας ποινές, οι οποίες ως γνωστόν είναι το ισχυρότερο ποινικό όπλο του νομοθέτη, δεν μπορούν να εφαρμοστούν στις περιπτώσεις εγκληματικής δράσης νομικών προσώπων. Το δεύτερο ζήτημα που προκύπτει και το οποίο θα μπορούσε να προβληθεί ως αντίλογος επί του πρώτου ζητήματος, αν αποδειχτεί η αποτελεσματικότητά του, είναι το κατά πόσο το κυρωτικό πλαίσιο που απομένει, αφαιρώντας τις στερητικές της ελευθερίας ποινές, είναι ικανό να αντιμετωπίσει της εγκληματική παραβατικότητα των νομικών προσώπων.

Ήδη σε πολλές χώρες που αναγνωρίζεται η ποινική ευθύνη νομικών προσώπων, οι κυρώσεις οικονομικού ή και διοικητικού χαρακτήρα, όπως αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν έχουν συμβάλει ουσιαστικά στην αποτροπή διάπραξης νέων εγκληματικών πράξεων από νομικά πρόσωπα. Η αναποτελεσματικότητα αυτών των κυρώσεων οφείλεται στους εξής λόγους. Πρώτον, εκτέθηκε παραπάνω ότι ο βασικός στόχος όλων των επιχειρήσεων είναι η μείωση των εξόδων λειτουργίας τους, συχνά προβαίνοντας σε ενέργειες οι οποίες έχουν βλαπτικές συνέπειες για το περιβάλλον και την υγεία των ανθρώπων.⁽³⁶⁾ Για παράδειγμα, η αποφυγή εγκατάστασης συγκεκριμένων συστημάτων ασφαλείας για το προσωπικό ή για την προστασία του περιβάλλοντος, “συμβάλλει” σημαντικά στην μείωση των εξόδων μιας επιχείρησης.

Άρα λοιπόν η οικονομική επιβάρυνση που επιφέρει η χρηματική ποινή, σε σχέση με τα χρηματικά ποσά που έχουν “εξοικονομήσει” οι επιχειρήσεις, αποφεύγοντας να συμμορφωθούν και να εγκαταστήσουν στοιχειώδη συστήματα ασφαλείας, είναι πολύ μικρή, ενώ πλέον θεωρείται αναγκαίο κακό και μέρος των πολιτικών γραμμών που χαράζουν οι επιχειρήσεις.

36. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινικό Δίκαιο, Κράτος και Τεχνολογικοί κίνδυνοι», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1997, σελ. 19 επ.

Δεύτερον, σε πολλές περιπτώσεις ανευρίσκονται τρόποι ώστε τα ποσά που καταβλήθηκαν από μία επιχείρηση ως χρηματική κύρωση, να επιστρέφουν στα ταμεία των εν λόγω νομικών προσώπων. Ένας πρώτος τρόπος είναι οι χρηματικές κυρώσεις να ενσωματώνονται στο κόστος των προϊόντων της επιχείρησης και εν τέλει να πληρώνονται από τους καταναλωτές. Επίσης, είναι συνηθισμένη πρακτική των επιχειρήσεων να ασφαρίζονται έναντι τέτοιων κινδύνων, με αποτέλεσμα να αποζημιώνονται από τις ασφαλιστικές εν μέρει ή εν όλο για την οικονομική ζημιά που υπέστησαν εξαιτίας της χρηματικής ποινής.

Τρίτον, όσον αφορά τις κυρώσεις που αποσκοπούν σε οικονομικής φύσεως περιορισμούς, όπως π.χ η απαγόρευση συμμετοχής ενός υπόλογου, για αξιόποινη πράξη, νομικού προσώπου σε διαγωνισμούς, αυτές εύκολα παρακάμπτονται είτε με το να ιδρύσει το υπόλογο νομικό πρόσωπο ένα νέο εταιρικό σχήμα, είτε με το να συμμετάσχουν σε διαγωνισμούς άλλες επιχειρήσεις, οι οποίες ωστόσο ελέγχονται από την τελούσα σε απαγόρευση.

Τέταρτον, όσον αφορά τις ποινές οι οποίες, εμφανίζονται ως υποκατάστατα μοσχεύματα, εκ του διοικητικού κλάδου προερχόμενα,⁽³⁷⁾ των στερητικών της ελευθερίας ποινών, όπως η προσωρινή ή οριστική απαγόρευση άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, το προσωρινό ή οριστικό κλείσιμο εγκαταστάσεων, η δικαστική εντολή διάλυσης της επιχείρησης, η επιβολή τους, όπως αναφέρεται, «έρχεται στην πράξη σε σύγκρουση με στοιχειώδη κοινωνικά κριτήρια άσκησης αντεγκληματικής πολιτικής. Μεταφέρει τις συνέπειες της παράβασης των ποινικών κανόνων και στους απασχολούμενους στο νομικό πρόσωπο (απώλεια εργασίας και συνακόλουθα αμοιβής, συνταξιοδοτικής και ασφαλιστικής κάλυψης), ενοχοποιώντας τους έμμεσα συλλήβδην και ανεξάρτητα από τη συμμετοχή και ευθύνη τους στην παραγωγή του αξιόποινου αποτελέσματος».⁽³⁸⁾

37. Βλ. Δ. Σπυράκου, «Η ποινική ευθύνη των επιχειρήσεων: εξέλιξη ή παραμόρφωση του ποινικού δικαίου;», *ΠοινΧρον* ΜΔ' 1994, σελ. 1212, ο οποίος θεωρεί τις διοικητικές κυρώσεις διέξοδο στην αντιμετώπιση της εγκληματικής δράσης των νομικών προσώπων.

38. Βλ. Αγάπιος Παπανοφύτου, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», *Νομική Βιβλιοθήκη* 2012, σελ. 125

Μία τελευταία παράμετρος που καθιστά την αναγνώριση της ποινικής ευθύνης νομικών προσώπων ένα ιδιαιτέρως προβληματικό ζήτημα, είναι το γεγονός ότι κυρώσεις τύπου προσωρινού ή οριστικού κλεισίματος μιας επιχείρησης, μεταφράζεται και εντυπώνεται στην συνείδηση του κόσμου ως στίγμα που καταλαμβάνει όλο τον κλάδο που εκπροσωπεί η αξιόποινη επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει καθώς «η ενοχή στην κοινωνική αντίληψη συνδέεται περισσότερο με την εκάστοτε κατηγορία δραστηριοτήτων παρά με την εγκληματογόνο επιχειρηματική πολιτική του καταδικασθέντος νομικού προσώπου».⁽³⁹⁾ Το γεγονός λοιπόν αυτό λειτουργεί αποτρεπτικά, σε επίπεδο νομοθετικής στρατηγικής, ως προς την επιβολή τέτοιων κυρώσεων σε νομικά πρόσωπα. Πάντως, αν και η χώρα μας δεν έχει αναγνωρίσει την ποινική ευθύνη νομικών προσώπων, ήδη σε σημαντικό αριθμό αποφάσεων –πλαίσιο⁽⁴⁰⁾ θεσπίζονται διατάξεις περί ευθύνης νομικών προσώπων.

39. Βλ. **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 126

40. Βλ. **Αικ. Συκιώτη**, «Η ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων», ΠοινΔικ 1/2010, σελ. 97 επ., **Βλ. Αγάπιος Παπανεοφύτου**, «Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;», Νομική Βιβλιοθήκη 2012, σελ. 98.

Οι Αποφάσεις-πλαίσιο στις οποίες έχουν θεσπιστεί διατάξεις περί ευθύνης νομικών προσώπων είναι οι εξής: α) 2000/383/ΔΕΥ. «Άρθρο 8: Ευθύνη νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι τα νομικά πρόσωπα υπέχουν ευθύνη για τις αξιόποινες πράξεις των άρθρων 3 έως 5 τις οποίες διαπράττει προς όφελός τους οποιοδήποτε πρόσωπο, ενεργώντας είτε ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου, το οποίο εντός του νομικού προσώπου κατέχει ηγετική θέση βασιζόμενη: — σε εξουσία αντιπροσώπευσης του νομικού προσώπου, ή— σε εξουσία λήψης αποφάσεων για λογαριασμό του νομικού προσώπου, ή — σε εξουσία άσκησης ελέγχου εντός του νομικού προσώπου, καθώς και για συνέργεια ή ηθική αυτοουργία στην διάπραξη τέτοιας αξιόποινης πράξης ή για απόπειρα τέλεσης των αξιόποινων πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 3 παράγραφος 1 στοιχεία α) και β).14.6.2000 EL Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων L 140/3 2. Πλην των περιπτώσεων που ήδη προβλέπονται στην παράγραφο 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι ένα νομικό πρόσωπο υπέχει ευθύνη και στην περίπτωση που η ελλιπής εποπτεία ή έλεγχος από πρόσωπο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 καθιστά δυνατή τη διάπραξη αξιόποινης πράξης των άρθρων 3 έως 5 προς όφελος του εν λόγω νομικού προσώπου από πρόσωπο το οποίο τελεί υπό την εξουσία του. 3. Η ευθύνη του νομικού προσώπου βάσει των παραγράφων 1 και 2 δεν αποκλείει την ποινική δίωξη κατά των φυσικών προσώπων που είναι φυσικοί ή ηθικοί αυτοουργοί ή συνεργοί στις αξιόποινες πράξεις των άρθρων 3 έως 5». « **Άρθρο 9:** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι ένα νομικό πρόσωπο που υπέχει ευθύνη σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 1 τιμωρείται με αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις που περιλαμβάνουν πρόστιμα ποινικού ή μη ποινικού χαρακτήρα και ενδεχομένως και άλλες κυρώσεις, όπως: α) αποκλεισμό από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις· β) προσωρινή ή οριστική απαγόρευση της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, γ)

επιβολή δικαστικής εποπτείας· δ) δικαστική απόφαση διάλυσης.2. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι το νομικό πρόσωπο που υπέχει ευθύνη σύμφωνα με το άρθρο 8 παράγραφος 2 τιμωρείται με αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα». **β) 2001/413/ΔΕΥ, «Άρθρο 7: Ευθύνη νομικών προσώπων:** 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι τα νομικά πρόσωπα υπέχουν ευθύνη για τις πράξεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχεία β), γ) και δ), και στα άρθρα 3 και 4, οι οποίες διαπράττονται προς όφελός τους, από οποιοδήποτε πρόσωπο που ενεργεί είτε ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου και που κατέχει ιθύνουσα θέση εντός του νομικού προσώπου, βάσει:- εξουσιοδότησης για την εκπροσώπηση του νομικού προσώπου, ή δικαιώματος να λαμβάνει αποφάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου, ή δικαιώματος να ασκεί έλεγχο εντός του νομικού προσώπου, καθώς και για συνέργεια ή ηθική αυτοουργία στη διάπραξη παρόμοιου αδικήματος. 2. Πέραν των περιπτώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι το νομικό πρόσωπο υπέχει ευθύνη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η έλλειψη εποπτείας ή ελέγχου από ένα πρόσωπο από εκείνα που αναφέρει η παράγραφος 1, κατέστησε δυνατή τη διενέργεια των πράξεων που αναφέρουν το άρθρο 2 στοιχεία β), γ) και δ) και τα άρθρα 3 και 4 προς όφελος του συγκεκριμένου νομικού προσώπου, από πρόσωπο που ενεργεί υπό τη δικαιοδοσία του. 3. Η βάση των παραγράφων 1 και 2 ευθύνη ενός νομικού προσώπου δεν αποκλείει την άσκηση ποινικών δίωξεων κατά των φυσικών προσώπων που τυγχάνουν δράστες, ηθικοί αυτοουργοί ή συνεργοί στις πράξεις που αναφέρουν το άρθρο 2 στοιχεία β), γ) και δ) και τα άρθρα 3 και 4. **Άρθρο 8:** Κυρώσεις για τα νομικά πρόσωπα: 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι στο νομικό πρόσωπο που φέρει ευθύνη σύμφωνα με το άρθρο 7 παράγραφος 1, επιβάλλονται αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές κυρώσεις, συμπεριλαμβανομένων προστίμων ποινικού και μη ποινικού χαρακτήρα, καθώς και άλλες κυρώσεις, όπως: α) ο αποκλεισμός από ευεργετήματα ή ενισχύσεις του δημοσίου, β) η προσωρινή ή μόνιμη απαγόρευση άσκησης εμπορικών δραστηριοτήτων, γ) η επιβολή δικαστικής επιτήρησης, δ) η διαταγή δικαστικής εκκαθάρισης. 2. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι στο νομικό πρόσωπο που φέρει ευθύνη σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, επιβάλλονται αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα». **γ) 2002/475/ΔΕΥ(για την καταπολέμηση της τρομοκρατίας), «Άρθρο 7:** Ευθύνη των νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε τα νομικά πρόσωπα να μπορούν να υπέχουν ευθύνη για ένα εκ των εγκλημάτων που αναφέρονται στα άρθρα 1 έως 4, όταν αυτά τελούνται για λογαριασμό τους από οποιοδήποτε πρόσωπο, που ενεργεί είτε ατομικά, είτε ως μέλος οργάνου του οικείου νομικού προσώπου, το οποίο ασκεί εντός του νομικού προσώπου διευθυντική εξουσία, η οποία στηρίζεται σε μια από τις εξής βάσεις: α) εξουσία αντιπροσώπευσης του νομικού προσώπου· β) εξουσία λήψης αποφάσεων εξ ονόματος του νομικού προσώπου· γ) εξουσία ασκήσεως ελέγχου εντός του νομικού προσώπου. 2. Εκτός από τις περιπτώσεις που προβλέπει η παράγραφος 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε τα νομικά πρόσωπα να μπορούν να υπέχουν ευθύνη σε περίπτωση που η έλλειψη εποπτείας ή ελέγχου, εκ μέρους προσώπου αναφερόμενου στην παράγραφο 1, καθιστά δυνατή τη διάπραξη ενός από τα εγκλήματα που αναφέρονται στα άρθρα 1 έως 4, για λογαριασμό του οικείου νομικού προσώπου, από πρόσωπο ιεραρχικώς υπαγόμενο σε αυτό. 3. Η ευθύνη των νομικών προσώπων δυνάμει των παραγράφων 1 και 2 δεν αποκλείει την ποινική δίωξη των φυσικών προσώπων που είναι δράστες, ηθικοί αυτοουργοί ή συνεργοί ενός εκ των εγκλημάτων που αναφέρονται στα άρθρα 1 έως 4. **Άρθρο 8:** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε κάθε νομικό πρόσωπο το οποίο θεωρείται υπεύθυνο κατά την έννοια του άρθρου 7, να υπόκειται σε αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται ποινικές ή μη ποινικές φύσεως ποινές σε χρήμα και, ενδεχομένως, άλλες κυρώσεις, ιδίως: α) αποκλεισμός από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις· β) προσωρινή ή οριστική απαγόρευση της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας· γ) επιβολή δικαστικής εποπτείας· δ) δικαστική εντολή διάλυσης· ε) προσωρινό ή οριστικό κλείσιμο εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη του εγκλήματος», **δ) 2002/629/ΔΕΥ(περί καταπολέμησης εμπορίας ανδρώπων), «Άρθρο 5:** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων: Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε το νομικό πρόσωπο το οποίο υπέχει ευθύνη βάσει του άρθρου 4 να υπόκειται σε αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται χρηματικές ποινές ή πρόστιμα, και είναι δυνατόν να

περιλαμβάνονται άλλες κυρώσεις, όπως: α) αποκλεισμός από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις, ή β) προσωρινή ή οριστική απαγόρευση της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, ή γ) επιβολή δικαστικής εποπτείας, ή δ) δικαστική εντολή διάλυσης, ή ε) προσωρινό ή οριστικό κλείσιμο των εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη του αδικήματος». **ε) 2002/946/ΔΕΥ(για την ενίσχυση του ποινικού πλαισίου για την πρόληψη της υποβολής της παράνομης εισόδου, διέλευσης και διαμονής).** **«Άρθρο 2:** Ευθύνη των νομικών προσώπων: 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα νομικά πρόσωπα μπορούν να θεωρηθούν υπεύθυνα για τις παραβάσεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1 και οι οποίες έχουν τελεστεί για λογαριασμό τους από οιοδήποτε πρόσωπο, το οποίο έδρασε είτε ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου, και το οποίο κατέχει στο νομικό αυτό πρόσωπο ηγετική θέση, βασιζόμενη: - σε εξουσία εκπροσώπησης του νομικού προσώπου, σε εξουσία λήψης αποφάσεων για λογαριασμό του νομικού προσώπου, ή - σε εξουσία άσκησης ελέγχου εντός του νομικού προσώπου. 2. Εκτός των περιπτώσεων που προβλέπονται ήδη στην παράγραφο 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο σε περίπτωση που η ελλιπής επιτήρηση ή ο ελλιπής έλεγχος εκ μέρους του προσώπου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 έχει καταστήσει δυνατή τη διάπραξη των παραβάσεων οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 1 παράγραφος 1, για λογαριασμό του νομικού αυτού προσώπου από άτομο το οποίο τελεί υπό την εξουσία του. 3. Η ευθύνη του νομικού προσώπου δυνάμει των παραγράφων 1 και 2 δεν αποκλείει την ποινική δίωξη των φυσικών προσώπων που τυγχάνουν αυτοурγοί, ηθικοί αυτοурγοί ή συνεργοί στα αδικήματα τα οποία αναφέρονται στην παράγραφο 1. **Άρθρο 3:** Κυρώσεις κατά των νομικών προσώπων: 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι ένα νομικό πρόσωπο το οποίο έχει κηρυχθεί υπεύθυνο κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 1, υπόκειται σε αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται χρηματικές ποινές ή πρόστιμο και, ενδεχομένως, άλλες κυρώσεις, όπως: α) μέτρα αποκλεισμού από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις, β) μέτρα προσωρινής ή οριστικής απαγόρευσης της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, γ) επιβολή δικαστικής εποπτείας, δ) δικαστική απόφαση διάλυσης. 2. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι ένα νομικό πρόσωπο το οποίο έχει κηρυχθεί υπεύθυνο κατά την έννοια του άρθρου 2 παράγραφος 2, υπόκειται σε αποτελεσματικές, ανάλογες και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα». **στ) 2003/568/ΔΕΥ(περί καταπολέμησης δωροδοκίας στον ιδιωτικό τομέα, ενεργητική και παθητική δωροδοκία):** **«Άρθρο 5:** Ευθύνη νομικών προσώπων: 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα νομικά πρόσωπα είναι δυνατόν να υπέχουν ευθύνη για τα αδικήματα των άρθρων 2 και 3 που έχουν τελεσθεί προς όφελός τους από οιοδήποτε πρόσωπο, ενεργώντας είτε ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου, το οποίο κατέχει ιθύνουσα θέση εντός του νομικού προσώπου, βασιζόμενη σε: α) εξουσία εκπροσώπησης του νομικού προσώπου, ή β) εξουσία λήψης αποφάσεων για λογαριασμό του νομικού προσώπου, ή γ) εξουσία ασκήσεως ελέγχου εντός του νομικού προσώπου. 2. Πέραν των περιπτώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο εφόσον η πλημμελής εποπτεία ή έλεγχος εκ μέρους προσώπου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 κατέστησε δυνατή την τέλεση αδικήματος που αναφέρεται στα άρθρα 2 και 3, προς όφελος του εν λόγω νομικού προσώπου, από πρόσωπο που τελεί υπό την εξουσία του. 3. Η ευθύνη του νομικού προσώπου δυνάμει των παραγράφων 1 και 2 δεν αποκλείει την ποινική δίωξη φυσικών προσώπων, τα οποία είναι αυτοурγοί, ηθικοί αυτοурγοί ή συνεργοί σε αδίκημα που αναφέρεται στα άρθρα 2 και 3. **Άρθρο 6:** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι σε νομικό πρόσωπο, το οποίο υπέχει ευθύνη δυνάμει του άρθρου 5 παράγραφος 1, επιβάλλονται αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται χρηματικές ποινές ή πρόστιμα και ενδεχομένως άλλες κυρώσεις, όπως: α) αποκλεισμός από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις· β) μέτρα προσωρινής ή οριστικής απαγόρευσης της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας· γ) θέση υπό δικαστική εποπτεία, ή δ) δικαστική εκκαθάριση. 2. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να εξασφαλίσει ότι σε νομικό πρόσωπο, το οποίο υπέχει ευθύνη δυνάμει του άρθρου 5 παράγραφος 2, επιβάλλονται αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα». **ζ) 2003/80/ΔΕΥ(περί προστασίας του περιβάλλοντος μέσω του**

ποινικού δικαίου), η) 2005/667/ΔΕΥ(περί ενίσχυσης του ποινικού οπλοστασίου για την καταστολή της
ρύπανσης από τα πλοία): «Άρθρο 5: Ευθύνη νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι τα νομικά πρόσωπα είναι δυνατόν να υπέχουν αστική ευθύνη για τα αδικήματα των άρθρων 2 και 3, τα οποία έχουν τελεσθεί προς όφελός τους από κάθε πρόσωπο το οποίο ενεργεί είτε ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου και το οποίο κατέχει ιθύνουσα θέση εντός του νομικού προσώπου, με βάση: α) εξουσία αντιπροσώπευσης του νομικού προσώπου, ή β) εξουσία λήψης αποφάσεων για λογαριασμό του νομικού προσώπου, ή γ) εξουσία άσκησης ελέγχου εντός του νομικού προσώπου. 2. Πέραν των περιπτώσεων που προβλέπονται από την παράγραφο 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί αστικώς υπεύθυνο όταν η έλλειψη εποπτείας ή ελέγχου εκ μέρους ενός των προσώπων που αναφέρει η παράγραφος 1 κατέστησε δυνατή την τέλεση των αδικημάτων που αναφέρει το άρθρο 2, προς όφελος του εν λόγω νομικού προσώπου, από πρόσωπο που ενεργεί υπό την εξουσία του. 3. Η δυνάμει των παραγράφων 1 και 2 ευθύνη νομικού προσώπου δεν αποκλείει την ποινική δίωξη κατά φυσικών προσώπων που συμμετέχουν ως αυτουργοί, ηθικοί αυτουργοί ή συνεργοί στα αδικήματα που αναφέρονται από τα άρθρα 2 και 3. **Άρθρο 6** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι στο νομικό πρόσωπο που κρίνεται υπεύθυνο σύμφωνα με το άρθρο 5 παράγραφος 1 επιβάλλονται κυρώσεις αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές. Στις κυρώσεις: α) περιλαμβάνονται χρηματικές ποινές ή διοικητικά πρόστιμα τα οποία, τουλάχιστον στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το νομικό πρόσωπο θεωρείται υπεύθυνο για αδικήματα αναφερόμενα στο άρθρο 2, είναι: i) μεγίστου ύψους τουλάχιστον μεταξύ 150 000 ευρώ και 300 000 ευρώ, ii) μεγίστου ύψους τουλάχιστον μεταξύ 750 000 ευρώ και 1 500 000 ευρώ, στις σοβαρότερες περιπτώσεις, περιλαμβανομένων τουλάχιστον εκείνων που εμπίπτουν στο άρθρο 4 παράγραφος 4 και 5· 5β) μπορούν, σε όλες τις περιπτώσεις, να περιλαμβάνονται κι άλλες κυρώσεις πέραν των προστίμων, όπως: i) αποκλεισμός από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις, ii) μέτρα προσωρινής ή οριστικής απαγόρευσης της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, iii) επιβολή δικαστικής εποπτείας, iv) δικαστική εκκαθάριση, v) υποχρέωση λήψης ειδικών μέτρων για την εξάλειψη των συνεπειών του αδικήματος το οποίο οδήγησε στην ευθύνη του νομικού προσώπου». **θ) 2004/68/ΔΕΥ(περί καταπολέμησης της σεξουαλικής εκμετάλλευσης παιδιών και της παιδικής πορνογραφίας): «Άρθρο 6:** Ευθύνη νομικών προσώπων: 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι τα νομικά πρόσωπα μπορούν να υπέχουν ευθύνη για τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα 2, 3 και 4 οι οποίες πραγματοποιούνται προς όφελός τους από οποιοδήποτε πρόσωπο, είτε ενεργεί ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου, το οποίο κατέχει ιθύνουσα θέση εντός του νομικού προσώπου, βάσει: α) εξουσιοδότησης για την εκπροσώπηση του νομικού προσώπου· β) δικαιώματος λήψης αποφάσεων για λογαριασμό του νομικού προσώπου, ή γ) δικαιώματος άσκησης ελέγχου εντός του νομικού προσώπου. 2. Πέραν των περιπτώσεων που προβλέπονται στην παράγραφο 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι τα νομικά πρόσωπα μπορούν να υπέχουν ευθύνη και στις περιπτώσεις όπου η απουσία εποπτείας ή ελέγχου από πρόσωπο που αναφέρεται στην παράγραφο 1 καθιστά δυνατή τη διενέργεια των πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 2, 3 και 4 προς όφελος του συγκεκριμένου νομικού προσώπου από πρόσωπο που ενεργεί υπό τη δικαιοδοσία του. 3. Η ευθύνη των νομικών προσώπων βάσει των παραγράφων 1 και 2 δεν αποκλείει την κίνηση ποινικών διαδικασιών κατά φυσικών προσώπων που συμμετέχουν ως δράστες, ηθικοί αυτουργοί ή συνεργοί σε πράξη που αναφέρεται στα άρθρα 2, 3 και 4. **Άρθρο 7** Κυρώσεις νομικών προσώπων ,1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι το νομικό πρόσωπο το οποίο υπέχει ευθύνη βάσει του άρθρου 6 παράγραφος 1 υπόκειται σε αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται χρηματικές ποινές ή πρόστιμα, και, ενδεχομένως, άλλες κυρώσεις, όπως: α) αποκλεισμός από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις· β) μέτρα προσωρινής ή οριστικής απαγόρευσης της άσκησης εμπορικής δραστηριότητας· γ) επιβολή δικαστικής εποπτείας· δ) δικαστική εντολή διάλυσης, ή ε) προσωρινό ή οριστικό κλείσιμο των εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη του αδικήματος. 2. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίζει ότι το νομικό πρόσωπο το οποίο υπέχει ευθύνη βάσει του άρθρου 6 παράγραφος 2 υπόκειται σε αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα». **ι) 2004/757/ΔΕΥ(περί παράνομης διακίνησης ναρκωτικών): «Άρθρο 6:** Ευθύνη

νομικών προσώπων: 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να μπορεί να καταλογισθεί ευθύνη στα νομικά πρόσωπα για τα εγκλήματα που αναφέρονται στα άρθρα 2 και 3, εφόσον αυτά διαπράχθηκαν για λογαριασμό τους από πρόσωπο που ενεργεί είτε ατομικά είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου και ασκεί διευθυντική εξουσία εντός αυτού, με βάση ένα από τα παρακάτω στοιχεία: α) εξουσία εκπροσώπησης του νομικού προσώπου β) αρμοδιότητα λήψης αποφάσεων εξ ονόματος του νομικού προσώπου γ) αρμοδιότητα άσκησης ελέγχου εντός του νομικού προσώπου. 2. Πέραν των περιπτώσεων της παραγράφου 1, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να είναι δυνατόν να καταλογισθεί ευθύνη στα νομικά πρόσωπα, εφόσον λόγω πλημμελούς εποπτείας ή ελέγχου εκ μέρους ενός από τα πρόσωπα που αναφέρει η παράγραφος 1 κατέστη δυνατή η διάπραξη ενός των εγκλημάτων τα οποία αναφέρονται στα άρθρα 2 και 3, για λογαριασμό του εν λόγω νομικού προσώπου, από πρόσωπο που υπόκειται στην εξουσία του. 3. Η δύναμη των παραγράφων 1 και 2 ευθύνη του νομικού προσώπου δεν αποκλείει την ποινική δίωξη των φυσικών προσώπων που είναι δράστες, ηθικοί αυτουργοί ή συνεργοί των εγκλημάτων τα οποία αναφέρονται στα άρθρα 2 και 3. **Άρθρο 7:** Κυρώσεις κατά των νομικών προσώπων 1. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε τα νομικά πρόσωπα, στα οποία καταλογίζεται ευθύνη δύναμη του άρθρου 6 παράγραφος 1, να υπόκεινται σε κυρώσεις αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές, στις οποίες περιλαμβάνονται ποινικά ή μη πρόστιμα και ενδεχομένως άλλες κυρώσεις, ιδίως: α) αποκλεισμό από φορολογικά ή άλλα ευεργετήματα, ή κρατικές ενισχύσεις β) προσωρινή ή οριστική απαγόρευση άσκησης εμπορικής δραστηριότητας γ) υπαγωγή σε δικαστική εποπτεία δ) διάλυση με δικαστική απόφαση ε) προσωρινή ή οριστική παύση λειτουργίας εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήσαν για τη διάπραξη του εγκλήματος στ) σύμφωνα με το άρθρο 4 παράγραφος 5, δήμευση των ουσιών οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των εγκλημάτων που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 3, των μέσων που χρησιμοποιήθηκαν ή επρόκειτο να χρησιμοποιηθούν για τα εγκλήματα αυτά και των προϊόντων που αποκτήθηκαν από τα εγκλήματα αυτά ή δήμευση περιουσιακών στοιχείων, η αξία των οποίων αντιστοιχεί στα εν λόγω προϊόντα, ουσίες ή μέσα». **κ)** **2008/913/ΔΕΥ(περί καταπολέμησης ορισμένων μορφών ρατσισμού και ξενοφοβίας):** **«Άρθρο 5:** Ευθύνη νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι νομικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο για τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα 1 και 2, εφόσον οι πράξεις αυτές τελούνται προς όφελός του από οιοδήποτε πρόσωπο, το οποίο δρα είτε σε ατομική βάση είτε ως μέλος οργάνου του νομικού προσώπου και το οποίο κατέχει διευθυντική θέση στο πλαίσιο του νομικού προσώπου, με βάση τα ακόλουθα: α) εξουσία αντιπροσώπευσης του νομικού προσώπου, β) εξουσία να λαμβάνει αποφάσεις εξ ονόματος του νομικού προσώπου, ή γ) εξουσία να ασκεί έλεγχο στο πλαίσιο του νομικού προσώπου. 2. Εκτός από τις περιπτώσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου, κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι νομικό πρόσωπο μπορεί να θεωρηθεί υπεύθυνο όταν η έλλειψη εποπτείας ή ελέγχου εκ μέρους του προβλεπόμενου στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου προσώπου, καθιστά εφικτή την τέλεση πράξεων που αναφέρονται στα άρθρα 1 και 2 προς όφελος του συγκεκριμένου νομικού προσώπου από πρόσωπο που τελεί υπό την εξουσία του. 3. Η ευθύνη του νομικού προσώπου δύναμη των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν αποκλείει την άσκηση ποινικής δίωξης κατά φυσικών προσώπων τα οποία είναι αυτουργοί ή συνεργοί σε πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα 1 και 2. 4. Ως «νομικό πρόσωπο» νοείται ο φορέας ο οποίος έχει την ιδιότητα αυτή δύναμη του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, με εξαίρεση τα κράτη ή τους άλλους φορείς. **Άρθρο 6:** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι το νομικό πρόσωπο που θεωρείται υπεύθυνο δύναμη του άρθρου 5 παράγραφος 1, μπορεί να τιμωρηθεί με αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι χρηματικές ποινές ή πρόστιμα και, ενδεχομένως, άλλες κυρώσεις, όπως: α) μέτρα αποκλεισμού από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις, β) μέτρα προσωρινής ή μόνιμης απαγόρευσης άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, γ) επιβολή δικαστικής εποπτείας, δ) δικαστική εκκαθάριση. 2. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσουν ότι το νομικό πρόσωπο που θεωρείται υπεύθυνο δύναμη του άρθρου 5 παράγραφος 2, υπόκειται σε αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα. **Άρθρο 6:** Κυρώσεις κατά νομικών προσώπων 1. Κάθε κράτος μέλος λαμβάνει τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσει ότι το νομικό πρόσωπο που θεωρείται υπεύθυνο δύναμη του άρθρου 5 παράγραφος 1, μπορεί να

τιμωρηθεί με αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται οι χρηματικές ποινές ή πρόστιμα και, ενδεχομένως, άλλες κυρώσεις, όπως: α) μέτρα αποκλεισμού από δημόσιες παροχές ή ενισχύσεις, β) μέτρα προσωρινής ή μόνιμης απαγόρευσης άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, γ) επιβολή δικαστικής εποπτείας, δ) δικαστική εκκαθάριση. 2. Τα κράτη μέλη λαμβάνουν τα αναγκαία μέτρα ώστε να εξασφαλίσουν ότι το νομικό πρόσωπο που θεωρείται υπεύθυνο δυνάμει του άρθρου 5 παράγραφος 2, υπόκειται σε αποτελεσματικές, αναλογικές και αποτρεπτικές κυρώσεις ή μέτρα».

**II. ΟΙ ΔΡΑΣΤΕΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ Ν. 2523/1997 ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ
ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ - ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΩΝ-
ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ-ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ (ΑΡΘΡΟ 20 Ν. 2523/1997) ΚΑΙ ΟΙ
ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΑΝΑΚΥΠΤΟΥΝ**

1. Εισαγωγικά σχόλια επί του άρθρου 20 Ν. 2523/1997

Στο άρθρο 20 του Ν. 2523/1997 ορίζονται τα φυσικά πρόσωπα τα οποία δρώντας σε επίπεδο νομικού προσώπου, συνεταιρισμού, κοινοπραξιών ή κοινωνιών, και επειδή συντρέχει στο πρόσωπό τους μία συγκεκριμένη ιδιότητα, καθίστανται ποινικά υπόλογοι των αδικημάτων του Ν. 2523/1997, ακριβώς λόγω της ιδιότητάς τους αυτής.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 20 του Ν. 2523/1997: «1. 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».

Όπως εκτέθηκε και στην αρχή αλλά και από τη διατύπωση του ίδιου του άρθρου είναι εμφανές, ότι οι ποινικές διώξεις ασκούνται κατά των προαναφερθέντων προσώπων, όταν συντρέχουν στο πρόσωπό τους κάποια από τις ιδιότητες που αναφέρει ο νόμος, αναλόγως και του τύπου επιχείρησης που υπάγονται και κατ' επέκταση δρουν, ή αναλόγως της υπαγωγής τους σε κάποια από τις άλλες προβλέψεις για τους εκάστοτε νόμιμους αντιπροσώπους των νομικών προσώπων.

Η συγκεκριμένη διάταξη έχει δεχτεί έντονη κριτική καθώς, όπως θα αποδειχτεί και στην συνέχεια, δημιουργεί αρκετά προβλήματα, αφού εισάγει παρεκκλίσεις από τους κανόνες του ποινικού μας συστήματος. Στην οικεία εισηγητική έκθεση (: ΚΝοΒ 1997, 1718) δεν αναφέρεται κάτι ιδιαίτερο, όσον αφορά την αιτία της συγκεκριμένης νομοτεχνικής επιλογής, παρά μόνο το εξής: «με το άρθρο αυτό καθορίζεται ποια πρόσωπα θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής, κατά τρόπο σαφή και ενιαίο για όλες τις μορφές των αδικημάτων αυτών. Ο ως άνω καθορισμός των πιο πάνω προσώπων, κρίθηκε απαραίτητος, καθόσον οι μέχρι τώρα σχετικές διατάξεις είναι διάσπαρτες και συγκεχυμένες, με αποτέλεσμα τη δημιουργία παρερμηνειών και αντιδικιών. Οι νέες διατάξεις αποτελούν ουσιαστικά ενσωμάτωση και ενοποίηση των ήδη υφιστάμενων σχετικών διατάξεων, οι οποίες όμως αναδιατυπώνονται, τροποποιούνται και συμπληρώνονται, ώστε να είναι σαφείς και να καλύπτουν κάθε πιθανή περίπτωση. Ειδικότερα, οι εν λόγω διατάξεις καθορίζουν ποια πρόσωπα θεωρούνται: α) αυτουργοί αδικήματος φοροδιαφυγής σε περιπτώσεις – ημεδαπών ανωνύμων εταιριών- ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή εταιριών περιορισμένης ευθύνης –

συνεταιρισμών – κοινοπραξιών, κοινωνιών, αστικών συμμετοχικών ή αφανών εταιριών –αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών γενικά –διαχείρισης αλλότριας περιουσίας –επιτροπίας ή κηδεμονίας ή διοίκησης αλλότριων κατά τις διατάξεις του ΑΚ. β) αναγκαίοι συνεργοί σε κάθε περίπτωση αδικήματος φοροδιαφυγής. Περαιτέρω στην παρ. 6 του ίδιου άρθρου τίθεται προϋπόθεση καταδίκης των πιο πάνω προσώπων και ορίζεται ότι τα πρόσωπα αυτά τιμωρούνται, εφόσον εγνώριζαν για τη διάπραξη του αδικήματος, θεωρουμένου κατά μαχητό τεκμήριο ότι κατά τη συνήθη πορεία των πραγμάτων τα εν λόγω πρόσωπα έχουν σχετική γνώση».

2. Ο κίνδυνος καθιέρωσης αντικειμενικής ευθύνης του δράστη στο πλαίσιο του άρθρου 20 παρ. 1-3 Ν. 2523/1997 – Ένα χαρακτηριστικό πρωτόγονων κοινωνιών

Αναφέρθηκε ήδη ότι στο άρθρο 20 του Ν. 2523/1997 ορίζονται τα φυσικά πρόσωπα, που λόγω του ότι στο πρόσωπό τους συντρέχει μία ορισμένη ιδιαίτερη ιδιότητα, στο πλαίσιο νομικών προσώπων, συνεταιρισμών, κοινοπραξιών και κοινωνιών, αυτά καθίστανται ποινικά υπόλογα, ακριβώς εξαιτίας αυτής της ιδιότητας.

Εστιάζοντας στην παράγραφο 1 περ. α' εδ. α' και β', όπου αφορά τα υπόλογα πρόσωπα σε περιπτώσεις διάπραξης φορολογικών αδικημάτων στο πλαίσιο ανωνύμων εταιριών, μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής. Σύμφωνα με την εν λόγω πρόβλεψη, 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».

Από το κείμενο του νόμου είναι εμφανές ότι πραγματοποιείται μία ιεράρχηση των προσώπων που δύνανται να καταστούν υπόλογα για φορολογικά αδικήματα στην περίπτωση νομικού προσώπου που έχει τον εταιρικό τύπο ανώνυμης εταιρίας. Ως

εκ τούτου, σε ένα πρώτο επίπεδο αναζητείται ποινική ευθύνη στους Προέδρους των ΔΣ, στην συνέχεια στους Διευθύνοντες Συμβούλους, ακολούθως στους εντεταλμένους συμβούλους, στους συμπράττοντες συμβούλους κ.λ.π. Στην περίπτωση που όλα τα παραπάνω πρόσωπα λείπουν, για την αναζήτηση ποινικής ευθύνης σε άλλα πρόσωπα του ΔΣ τίθενται δύο προϋποθέσεις: πρώτον, όπως αναφέρθηκε, να λείπουν όλα τα προαναφερθέντα πρόσωπα και δεύτερον τα μέλη του ΔΣ, επί των οποίων αναζητείται ευθύνη ως συνέπεια της απουσίας των προαναφερθέντων προσώπων, να ασκούν πραγματικά, προσωρινά ή διαρκώς, ένα από τα καθήκοντα των παραπάνω προσώπων (δηλαδή του Προέδρου ή του Διευθύνοντος Συμβούλου κ.λ.π). Συνεπώς στην περίπτωση που δεν συντρέχουν σωρευτικά οι δύο αυτές προϋποθέσεις δεν μπορεί να γίνει λόγος για αυτουργική ευθύνη των προσώπων αυτών.

Προτού αναλυθεί η προβληματική που προκύπτει στο πλαίσιο του άρθρου αυτού, είναι σημαντικό να γίνει μνεία της πάγιας νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία διαμορφώθηκε με αφορμή τα μέτρα διασφάλισης που λαμβάνονται στο πλαίσιο των άρθρων 14 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του Ν. 2523/1997.

Αρχικά, το άρθρο 14 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, περί διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής, ορίζει τα εξής: *«1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών».*

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 14 Ν. 2523/1997: «2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα αν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης».

Εστιάζοντας λοιπόν στην νομολογία του ΣτΕ, ευθέως συνάγεται ότι τα μέτρα διασφάλισης επιβάλλονται στα φυσικά πρόσωπα τα οποία είχαν μια από τις ιδιότητες που απαριθμούνται στην περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 20 παρ. 1 του εν λόγω νόμου, ήτοι, είχαν την ιδιότητα του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου της ανωνύμου εταιρίας ή του διευθύνοντος ή εντεταλμένου ή συμπράττοντος συμβούλου ή διοικητικού ή γενικού διευθυντού ή διευθυντού και γενικότερα την ιδιότητα προσώπου, το οποίο ήταν κατά τον κρίσιμο χρόνο, εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση της ανωνύμου εταιρίας, είτε άμεσα από τον νόμο, είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση.⁽⁴¹⁾

41. Βλ. (ενδεικτικά) ΣτΕ 1594/2011, ΣτΕ 1593/2011, ΣτΕ 691/2009 : «Επειδή, από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 1 και 20 παρ. 1 του ν. 2523/1997 συνάγεται ότι για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες έχουν διαφύγει την καταβολή φόρων, το ύψος των οποίων υπερβαίνει το όριο που προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 14, επιβάλλονται τα ανωτέρω απαγορευτικά μέτρα στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία κατά το χρόνο διαπράξεως της φοροδιαφυγής, είχαν μία από τις ιδιότητες που απαριθμούνται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του εν λόγω νόμου, ήτοι, είχαν την ιδιότητα του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου της ανωνύμου εταιρίας ή του διευθύνοντος ή εντεταλμένου ή συμπράττοντος συμβούλου ή διοικητικού ή γενικού διευθυντού ή διευθυντού και γενικότερα την ιδιότητα προσώπου, το οποίο ήταν, κατά τον κρίσιμο χρόνο, εντεταλμένο στη διοίκηση ή διαχείριση της ανωνύμου εταιρίας, είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση. Μόνον δε εάν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα εν λόγω απαγορευτικά μέτρα λαμβάνονται εις βάρος των (λοιπών) μελών του διοικητικού συμβουλίου, εφ' όσον η αρμόδια διοικητική αρχή αποδεικνύει ότι τα τελευταία, κατά τον κρίσιμο χρόνο, είχαν ασκήσει πράγματι, προσωρινά ή διαρκώς, τουλάχιστον ένα από τα καθήκοντα διοικήσεως ή διαχειρίσεως της ανώνυμης εταιρείας. (ΣτΕ 691/2009)».

Μόνο δε εάν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, τα εν λόγω απαγορευτικά μέτρα λαμβάνονται εις βάρος των (λοιπών) μελών του διοικητικού συμβουλίου, εφόσον η τελευταία διοικητική αρχή διοικητική αρχή αποδεικνύει ότι τα τελευταία, κατά τον κρίσιμο χρόνο, είχαν ασκήσει πράγματι, προσωρινά ή διαρκώς, τουλάχιστον ένα από τα καθήκοντα διοικήσεως ή διαχειρίσεως της ανώνυμης εταιρίας. (42)

Επανερχόμενοι στην προβληματική που παρουσιάζει κυρίως το άρθρο 20 παρ. 1 περ. α', διατυπώνονται τα κάτωθι σχόλια. Το άρθρο 20 καθιερώνει την αυτοεργική ευθύνη συγκεκριμένων προσώπων, στο πρόσωπο των οποίων συντρέχουν συγκεκριμένες ιδιότητες. Μάλιστα, εστιάζοντας στην παράγραφο 1 περ. α' εδ. α', όπου γίνεται λόγος για τα υπόλογα φυσικά πρόσωπα, στην περίπτωση ανωνύμων εταιριών, ο τρόπος διατύπωσης της διάταξης δημιουργεί την αίσθηση της καθιέρωσης αντικειμενικής ποινικής ευθύνης των εν λόγω φυσικών προσώπων (δραστών), μόνο και μόνο επειδή συντρέχουν στο πρόσωπό τους οι εν λόγω ιδιότητες. Βεβαίως, κάτι τέτοιο κρίνεται απαράδεκτο γι' αυτό και πρέπει να αποκλειστεί το ενδεχόμενο εισαγωγής αντικειμενικής ποινικής ευθύνης στην υπό κρίση περίπτωση.

42. *Βλ. παρατηρήσεις Γ. Δημήτρηνα επί της απόφασης του ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 130 επ., Βλ. Ασπασία Μάλλιου, «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και η περαιτέρω υποχώρηση του κράτους-δικαίου», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1217. Στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Δ εξόχως προβληματική κρίνεται η ρύθμιση του άρθρου 12, τόσο συνολικά όσο και ειδικότερα ως προς το άρθρο 14 Ν. 2523/1997. Κατ' αρχήν, η εν λόγω ρύθμιση περιλαμβάνει τους όρους και τις προϋποθέσεις έκδοσης αποδεικτικού φορολογικής ενημερότητας(ΑΦΕ). Όπως λοιπόν αναφέρεται: «Με τις νέες λοιπών αυτές διατάξεις η τυχόν υπαγωγή του φορολογούμενου σε ρύθμιση κατ' ουσία μπλοκάρει κάθε κίνηση εκποίησης κεφαλαίου του, αφού και χωρίς να έχει καταστεί ληξιπρόθεσμη και απαιτητή δόση, ο οικονομικός έφορος δεν έχει πλέον τη διακριτική ευχέρεια να σταθμίζει τα επιμέρους συντρέχοντα πραγματικά περιστατικά και να εκδίδει κατά περίπτωση ΑΦΕ για μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου. Επιπρόσθετα, εξαιρετικό προβληματισμό δημιουργεί η ως άνω ρύθμιση, κατά την οποία ρητά πλέον απαγορεύεται η έκδοση ΑΦΕ σε περιπτώσεις λήψης μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου(άρθρο 14 Ν. 2523/1997), ακόμη και αν ο καθού τα μέτρα δεν έχει την ιδιότητα του ληξιπρόθεσμου οφειλέτη του Δημοσίου. Έτσι, χωρίς να υφίσταται ληξιπρόθεσμη απαίτηση του Δημοσίου, αλλά ούτε και καν καταλογιστική σε θάρος του καθού η πράξη, εντούτοις αυτός θα στερείται της δυνατότητας να λαμβάνει Α.Φ.Ε. Κατά συνέπεια στην περίπτωση αυτή η μη λήψη Α.Φ.Ε συνιστά ευθέως πλέον κύρωση, που λαμβάνεται χωρίς οιαδήποτε δικαστική εγγύηση».*

Όπως εύστοχα υποστηρίζεται συνολικά, η αμάχητα τεκμαιρόμενη ενοχή, που εισάγεται με την αντικειμενική ποινική ευθύνη, «είναι γνώρισμα πρωτόγονων κοινωνιών και απολύτως απαράδεκτη, ως αντίθετη στο Σύνταγμα και ειδικότερα ως αντίθετη στις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές (άρθρο 7 παρ. 1 και 2 παρ. 1 Συντ.) της δίωξης της πράξης (και όχι του φρονήματος) και της υποκειμενικής ευθύνης του δράστη(υποκειμενική επικάλυψη της πράξης από την υπαιτιότητα του δράστη)».⁽⁴³⁾

Η άποψη αυτή, της οποίας η ορθότητα δεν αμφισβητείται, στηρίζεται στο γεγονός ότι οι δύο προαναφερθείσες αρχές αποτελούν τα δομικά θεμέλια της έννοιας του εγκλήματος, πράγμα το οποίο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι δεν είναι δυνατό σε καμία περίπτωση η ποινική νομοθεσία να ανεχτεί την εισαγωγή ποινικής αντικειμενικής ευθύνης. Εκτέθηκε λοιπόν, ότι η παράγραφος 1 περ. α' εδ. α' λόγω της διατύπωσης της δημιουργεί την εντύπωση της εισαγωγής αντικειμενικής ποινικής ευθύνης. Ωστόσο, στην περίπτωση α' εδ. β' όπου γίνεται λόγος για τα ποινικά υπόλογα πρόσωπα, στην περίπτωση που απουσιάζουν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην περίπτωση α' εδ. α', δεν παρουσιάζεται το ίδιο πρόβλημα, καθώς φαίνεται να εισάγεται ένα ουσιαστικό κριτήριο επί του οποίου θα κριθεί η ενοχή των εν λόγω προσώπων. Συγκεκριμένα, η αναζήτηση ποινικής ευθύνης σε άλλα, εκτός των αναφερομένων στο εδ. α' προσώπων (Πρόεδροι ΔΣ, Διευθύνοντες Σύμβουλοι κ.λ.π), μέλη ΔΣ προϋποθέτει αφενός την απουσία των πρώτων, αφετέρου τα εν λόγω μέλη να ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα των προσώπων του εδ. α'. Αν δεν συντρέχουν και οι δύο αυτές προϋποθέσεις σωρευτικά, τότε δεν θεμελιώνεται αυτοουργική ευθύνη των προσώπων αυτών.

43. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 191 επ., Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 604 επ., Βλ. παρατηρήσεις Μαρίας Μηλαπίδου με αφορμή την απόφαση του ΤριΕφΘες 1747/2010, ΠοινΔικ 8-9/2012, σελ. 707 επ.,

Η υιοθέτηση της ανωτέρω θέσης, δηλαδή το ουσιαστικό αυτό κριτήριο να καταλαμβάνει μόνο τα πρόσωπα που ορίζονται στο εδ. β', ενώ για τα πρόσωπα του εδ. α' να αρκεί απλώς η συνδρομή στο πρόσωπό τους μίας εκ των αναφερομένων ιδιοτήτων, δικαιοπολιτικά δεν είναι ανεκτή, καθώς εισάγει την αντικειμενική ποινική ευθύνη, η οποία έχει κριθεί απαράδεκτη λόγω ευθείας προσβολής Συνταγματικών διατάξεων(άρθρο 7 παρ. 1 και άρθρο 2 παρ. 1).

Η αντίθεση αυτή μεταξύ των δύο εδαφίων, υποστηρίζεται⁽⁴⁴⁾ ότι αμβλύνεται, σε κάποιο βαθμό, μέσω της παραγράφου 6 του άρθρου 20, η οποία ορίζει το εξής: «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». Μάλιστα, η φράση «οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί» πρέπει να ερμηνευτεί διασταλτικά, ώστε να περιλαμβάνονται σε αυτή όλα τα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 20, ως αυτουργοί και συνεργοί, άρα και τα πρόσωπα που αναφέρονται στο εδ.α' της περ. α' της παραγράφου 1 του αν λόγω άρθρου.

Άρα λοιπόν υπό αυτή την άποψη, και τα αρχικώς υπόλογα πρόσωπα της παραγράφου 1 περ. α' εδ. α', μπορούν να θεωρηθούν ποινικά υπόλογα, μόνο όταν κατά τον κρίσιμο χρόνο είχαν την επίμαχη ιδιότητα και γνώριζαν τις πράξεις που στοιχειοθετούν τα εγκλήματα του Ν. 25232/1997, στις οποίες μπορούσαν πραγματικά να προβούν ή να τις αποτρέψουν.

Στο πλαίσιο της παραγράφου 6, ένα από τα στοιχεία που τίθεται ως σωρευτική προϋπόθεση για τη θεμελίωση της ποινικής ευθύνης, στη βάση του άρθρου 20 παρ. 6, είναι το στοιχείο της «γνώσης».

44. Βλ. Γ. Δημήτρινας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 192

Βέβαια, υποστηρίζεται ότι το εν λόγω στοιχείο συνιστά ήδη στοιχείο του δόλου των εγκλημάτων των άρθρων 17-19, οπότε δεν μπορεί να προσφέρει κάτι όσον αφορά τον προσδιορισμό του αδίκου των αυτουργών και συνεργών. Συνεπώς, πρέπει να αναζητηθεί κάποιο άλλο αντικειμενικό μέγεθος. Ως τέτοιο προκρίνεται το άγραφο στοιχείο της «πραγματικής δυνατότητας» των αυτουργών και συνεργών να διαπράττουν μέσω τρίτων(π.χ δια εντολής) τα παραπάνω εγκλήματα ή να αποτρέπουν την τέλεσή τους από τρίτους.⁽⁴⁵⁾

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα εκτέθηκαν περί της παραγράφου 6 του άρθρου 20, γίνεται αντιληπτό ότι πράγματι η εν λόγω διάταξη καλύπτει ως ένα βαθμό την προβληματική διατύπωση της παραγράφου 1 περ. α', ωστόσο το πρόβλημα δεν λύνεται καθώς, στο πλαίσιο των βασικών κανόνων της συμμετοχικής ευθύνης, η γνώση τέλεσης αξιόποινης πράξης από τον αυτουργό δεν θεμελιώνει από μόνη της ποινική ευθύνη του γνωρίζοντος. Συνεπώς, ο κίνδυνος να διωχθούν πρόσωπα λόγω της συνδρομής στο πρόσωπο τους μία εκ των αναφερομένων ιδιοτήτων είναι υπαρκτός.⁽⁴⁶⁾

3. Η λύση που προτείνεται για την αντιμετώπιση της προβληματικότητας της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα προαναφερθέντα προβλήματα, που προκύπτουν από το άρθρο αυτό και ιδιαίτερα από την διατύπωση της παρ. 1 περ. α', έχουν προταθεί τα εξής επί του άρθρου αυτού. Συστήνεται να γίνει δεκτό ότι, είτε στο άρθρο 20 Ν. 2523/1997 εισάγεται ένα είδος «δικονομικού προσδιορισμού του υποκειμένου του εγκλήματος (:δράστη), οπότε τα άλλα τυχόν υπεύθυνα μέλη των νομικών προσώπων διώκονται ως φυσικοί αυτουργοί, εφόσον διαπιστωθεί η υπαιτιότητά τους,

45. Βλ. άποψη Θεόδωρου Παπακυριάκου σε παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ.605

46. Βλ. παρατηρήσεις Γ. Δημήτριναια επί της απόφασης του ΣυμβΠλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 130

είτε για ιδιόμορφες περιπτώσεις θέσπισης ιδιαίτερων εγκλημάτων, οπότε τα άλλα τυχόν υπεύθυνα μέλη των νομικών προσώπων θα μπορούσαν να τιμωρηθούν μόνο ως συνεργοί(κατ' άρθρο 49 παρ. 1 εδ. β' ΠΚ) και όχι ως φυσικοί αυτουργοί ή ως συμμετοχοί με ποινή ελαττωμένη(άρθρο 49 παρ. 1 εδ. α' ΠΚ)».⁽⁴⁷⁾

Στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. 67/2012 απόφασης του ΣυμβλημΚαλαμ, η οποία αφορούσε το αδίκημα της υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου εισοδήματος (άρθρο 17 Ν. 2523/1997), διατυπώθηκαν τα εξής σχόλια.

Αρχικά, εκτέθηκε παραπάνω ότι αν υιοθετηθεί η άποψη ότι με το άρθρο 20 Ν. 2523/1997, καθιερώνονται περιπτώσεις γνήσιων ιδιαίτερων εγκλημάτων, τότε ως αυτουργός θα τιμωρείται εκείνος που πραγματώνει την πράξη και έχει την ιδιαίτερη ιδιότητα, ενώ οι συμμετοχοί, εφόσον δεν συντρέχει στο πρόσωπό τους κάποια από τις τυποποιημένες- ιδιαίτερες ιδιότητες, θα είναι δυνατόν να τιμωρηθούν με ποινή ελαττωμένη συμφώνως προς το άρθρο 49 παρ. 1 εδ. α' ΠΚ. Από την άλλη πλευρά, σε περίπτωση που συμβαίνει στο αντίστροφο, δηλαδή η ιδιαίτερη ιδιότητα υπάρχει μόνο σ' εκείνους που είναι συμμετοχοί, συμφώνως προς τα άρθρα 46 παρ. 1 και 47 ΠΚ, τότε οι τελευταίοι θα τιμωρηθούν ως έμμεσοι αυτουργοί και ο δράστης ως συνεργός.

Στην υπό κρίση περίπτωση, οι συμπεριφορές της φοροδιαφυγής στο εισόδημα θεωρούνται αξιόποινες, μόνο όταν τελούνται από άτομο το οποίο ανήκει σε συγκεκριμένο κύκλο προσώπων με ιδιαίτερο χαρακτηριστικό γνώρισμα, αυτού του εκπροσώπου νομικού προσώπου, υπόχρεου σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Με γνώμονα την άποψη ότι το άρθρο 20 Ν. 2523/1997 θεσπίζει ιδιόμορφες περιπτώσεις ιδιαίτερων εγκλημάτων και στο πλαίσιο της εν λόγω απόφασης, γίνεται δεκτό ότι στις περιπτώσεις των μη ατομικών επιχειρήσεων *«αυτουργός είναι εκείνος που έχει την αντίστοιχη, από τις προσδιοριζόμενες στο*

47. Βλ. *άποψη Ι. Μανωλεδάκη σε Γ. Δημήτρηνα*, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 192

άρθρο 20 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997, ιδιότητες και έχει υποβάλει ανακριβή φορολογική δήλωση (: με δική του θετική ενέργεια ή παράλειψη αντίστοιχα) για λογαριασμό του υπόχρεου νομικού προσώπου(άρθρο 17 Ν. 2523/1997). Για τη θεμελίωση της ποινικής του ευθύνης είναι, βέβαια, αναγκαία η διαπίστωση και της υποκειμενικής υπαιτιότητάς του. Η ενδεχόμενη ποινική ευθύνη και άλλων φυσικών προσώπων, από εκείνα που ορίζονται στο άρθρο 20 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997, θα κρίνεται με βάση τους όρους και τις προϋποθέσεις συμμετοχής, σύμφωνα με το Γενικό Μέρος του Ποινικού Κώδικα. Επομένως για όλα τα πρόσωπα που φέρουν τις αντίστοιχες ιδιότητες, που το άρθρο 20 παρ. 1-3 του Ν. 2523/1997 προβλέπει, μπορεί να θεμελιωθεί αυτουργική ή συμμετοχική ευθύνη στο γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα της υποβολής ανακριβούς δήλωσης ή της παράλειψης υποβολής φορολογικής δήλωσης από εκπρόσωπο υπόχρεου νομικού προσώπου μόνο σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις των άρθρων 45-49 του ΠΚ ». (48)

4. Η διάταξη του άρθρου 20 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 και η προβληματική που ανακύπτει

Εξόχως προβληματική κρίνεται και η παράγραφος 5 του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 η οποία αναφέρει: «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 νοούμενου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος».

Αρχικά είναι εμφανές ότι η συγκεκριμένη πρόβλεψη για τους άμεσους συνεργούς, προσθέτει στα πρόσωπα, όπου συντρέχει στο πρόσωπό τους μια ιδιαίτερη ιδιότητα, στο πλαίσιο νομικού προσώπου ή μη ατομικής επιχείρησης, αφενός τον προϊστάμενο του λογιστηρίου(κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης) αφετέρου τον υπογράφοντα την οικεία δήλωση ως πληρεξούσιος (περιπτώσεις των εγκλημάτων που τυποποιούνται στα άρθρα 17 και 18 του Ν. 2523/1997).

48. Βλ. παρατηρήσεις Γ. Δημήτρηνας επί της απόφασης του ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 132, Βλ. Γ. Δημήτρηνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 192 επ.

Το γεγονός, πάντως, ότι χαρακτηρίζει ο νομοθέτης τα εν λόγω πρόσωπα ως άμεσους συνεργούς, προϋποθέτει ότι η πράξη τους ή η παράλειψή τους θα πρέπει να πληροί την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση της άμεσης συνέργειας, όπως τυποποιείται στο άρθρο 46 παρ. 1β' του ΠΚ. Το ζήτημα το οποίο προκύπτει είναι ότι, αν δεν συνέτρεχαν οι εν λόγω ιδιότητες, δεν θα μπορούσε να γίνει λόγος για την με πρόθεση παροχή συνδρομής των εν λόγω προσώπων στο δράστη κατά τη διάρκεια και στην εκτέλεση της πράξης, σε όσες βέβαια περιπτώσεις θα ήτο δυνατή η υπαγωγή στο άρθρο 46 παρ. 1 β'; και δεύτερον τα εν λόγω πρόσωπα πέραν της συμμετοχικής δράσης του άμεσου αυτουργού δεν θα μπορούσαν να συμμετέχουν στην διάπραξη ενός φορολογικού αδικήματος, υπό άλλη ιδιότητα, π.χ αυτή του ηθικού αυτουργού ή του απλού συνεργού;

Στο πλαίσιο σχολιασμού της εν λόγω προβληματικής διάταξης αναφέρεται ότι απαντήσεις επί των προβλημάτων αυτών σε ένα βαθμό μπορούν να δοθούν, αν γίνει αντιληπτή και κατανοητή η πραγματική επιδίωξη του νομοθέτη. Έτσι λοιπόν διαβάζοντας την εν λόγω διάταξη και εστιάζοντας στη φράση ότι άμεσος συνεργός θεωρείται και «*όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος*», προκύπτει ότι ο νόμος δεν μπορεί να δεχτεί και να ανεχτεί την θεμελίωση απλής συνέργειας στο έγκλημα της φοροδιαφυγής στα πρόσωπα που καταρχήν έχουν τις ιδιότητες του προϊσταμένου του λογιστηρίου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος(αφορά τα αδικήματα των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2523/1997). Όπως λοιπόν σχολιάζεται, «*ο νομοθέτης εξισώνει την απλή συνέργεια με την άμεση συνέργια (πλαίσιο ποινής εκείνο του αυτουργού). Είναι προφανές ότι πρόκειται για μια κατασκευή απολύτως ασυμβίβαστη(ρωγμή) προς τις αρχές του αντικειμενικού συστήματος του ποινικού δικαίου, που επιβάλλει τη διαφοροποίηση της ποινικής ευθύνης των συμμετόχων, και δεν δικαιολογείται σε καμία περίπτωση από καμία στάθμιση*». (49)

49. Βλ. Γ. Δημήτρινας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ.195, Βλ. Αικατερίνη Κ. Συκιώτη, «Τα φορολογικά εγκλήματα», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ. 63

Ολοκληρώνοντας το σχολιασμό της εν λόγω διάταξης πρέπει να αναφερθεί ότι τα προβλήματα που δημιουργεί είναι αξεπέραστα ενώ εκτείνονται προς δύο κατευθύνσεις. Σε μία πρώτη φάση δημιουργούνται προβλήματα σε σχέση με τα υπόλοιπα πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 20 παρ. 1-3 και έχουν κάποια ιδιαίτερη ιδιότητα. Αυτό συμβαίνει διότι όπως προεκτέθηκε, η τέλεση ενός φορολογικού εγκλήματος από κάποιο από τα εν λόγω πρόσωπα δεν αποκλείει τη συμμετοχική ευθύνη και άλλου, συμφώνως προς όσα ορίζει ο Ποινικός Κώδικας στις σχετικές διατάξεις του.

Στο πλαίσιο λοιπόν της εν λόγω διάταξης είναι δυνατόν να εμφανίζεται το εξής παράδοξο γεγονός. Είναι δυνατόν στην περίπτωση τέλεσης ενός φορολογικού αδικήματος, στο πλαίσιο μιας ανώνυμης εταιρίας, ο Πρόεδρος της εταιρίας να είναι απλός συνεργός στην αυτουργική πράξη του Διευθύνοντος Συμβούλου, ενώ ο Προϊστάμενος του λογιστηρίου, να εμφανίζεται ως άμεσος συνεργός (με την ποινή που απειλείται για τον αυτουργό) στην τέλεση του εγκλήματος, οποιαδήποτε βοήθεια και αν παρείχε πριν από την τέλεση της πράξης. (50)

Η δεύτερη κατεύθυνση στην οποία εντοπίζονται προβλήματα είναι σε σχέση με κάθε τρίτο πρόσωπο. Αυτό συμβαίνει καθώς σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 20 παρ. 5 είναι δυνατόν κάθε τρίτο πρόσωπο, το οποίο ενώ δεν έχει καμία ιδιαίτερη ιδιότητα, από εκείνες που προβλέπονται στο άρθρο 20 παρ. 1-3 και παρέχει οποιαδήποτε συνδρομή στον αυτουργό, πριν την τέλεση της πράξης, να θεωρείται πάντα άμεσος συνεργός, με επαπειλούμενη ποινή, αυτή του φυσικού αυτουργού.

Είναι εμφανές ότι το πρόβλημα που ανακύπτει με την εν λόγω διάταξη συνίσταται στην δυσαναλογία της επαπειλούμενης ποινής σε σχέση, αφενός με τη βαρύτητα της πράξης αφετέρου με την ενοχή του δράστη. Άρα λοιπόν η διάταξη αυτή αντιβαίνει ευθέως στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος, στο οποίο προβλέπεται η θεμελιώδης αρχή της αναλογικότητας.(51)

50. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 195 επ.

51. Ν. Ανδρουλάκης, «Ποινικό Δίκαιο», Γενικό Μέρος, ΙΙ. Απόπειρα- συμμετοχή, εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, Αθήνα 2004, σελ. 262

Η λύση η οποία προτείνεται συνίσταται στην εφαρμογή των διατάξεων του Γενικού Μέρους του Ποινικού Κώδικα, όσον αφορά τη συμμετοχή. Μάλιστα, όπως αναφέρεται «η λύση αυτή είναι απολύτως συμβατή και με το χαρακτήρα του ιδιόρρυθμου μη γνήσιου ιδιαίτερου εγκλήματος, το οποίο δεχτήκαμε εδώ, στο βαθμό που επιτρέπει να μην λαμβάνονται υπόψη σε βάρος τρίτου (: πρόσωπο που δεν έχει καμία από τις ιδιαίτερες ιδιότητες, που προβλέπονται στο άρθρο 20 του Ν. 2523/1997) οι συγκεκριμένες ιδιότητες και έτσι να τιμωρείται αυτός ως απλός συνεργός με ποινή ελαττωμένη κατά άρθρο 83 ΠΚ (: άρθρο 49 παρ. 2 ΠΚ)».⁽⁵²⁾

Σε κάθε πάντως περίπτωση είναι απαραίτητο στη δικαστική απόφαση να διευκρινίζεται με ποια ιδιότητα ακριβώς έδρασε ο δράστης. Στην αντίθετη περίπτωση μία τέτοια απόφαση είναι αναιρετέα λόγω έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ή έλλειψη νόμιμης βάσης.⁽⁵³⁾

52. **Βλ. Γ. Δημήτριάδης**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 196, **Βλ. Απόφαση ΣυμβΠλημΑθ 2220/2013**, Ποιν Δικ. 8-9/2013, σελ. 711-713. Το σκεπτικό της εν λόγω απόφασης στηρίζεται στις απόψεις του Δημήτριάδη, όπως αυτές εκτέθηκαν παραπάνω στο πλαίσιο σχολιασμού της απόφασης του ΣυμβΠλημΚαλαμά 67/2012

53. **Βλ. ΑΠ 242/2008**, «Ως προς τις λοιπές, όμως, μερικότερες πράξεις, που φέρονται τελεσθείσες απ' τον αναιρεσειόντα ως "υπεύθυνο" της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία "..... ΕΕ", το δικάσαν Τριμελές Πλημμελειοδικείο διέλαβε στην προσβαλλόμενη απόφαση ανεπαρκή και ασαφή αιτιολογία ως προς τη συνδρομή των όρων της ως άνω αξιόποινης πράξεως, διότι δεν διευκρινίζει αν ο κατηγορούμενος είχε μία από τις δύο ιδιότητες, του διαχειριστή ή του ομορρύθμου εταίρου της ανωτέρω εταιρίας και ποία, ώστε να ευθύνεται ως αυτοργός της συγκεκριμένης πράξεως, κατά τα εκτεθέντα, μη αρκούντος του χαρακτηρισμού ότι ήταν "υπεύθυνος". Η παράθεση, εξάλλου, του ονόματος του αναιρεσειόντος στην επωνυμία της ανωτέρω εταιρίας δεν σημαίνει αναγκαιώς ότι αυτός είναι ομόρρυθμος εταίρος της, διότι ο ΕμπΝ γνωρίζει την περίπτωση όπου στην εταιρική επωνυμία ετερόρρυθμης εταιρίας εισέρχεται το όνομα ετερορρυθμού εταίρου, οπότε αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμος εταίρος χωρίς και να είναι τέτοιος. Συνεπώς, ως προς αυτές τις μερικότερες πράξεις ο ανωτέρω δεύτερος λόγος της αιτήσεως είναι βάσιμος κατ' ουσίαν και πρέπει να γίνει δεκτός και να αναιρεθεί ως προς αυτές η προσβαλλόμενη απόφαση, καθώς και ως προς την περί ποινής διάταξή της». **ΑΠ 1181/2004**, «Η ως άνω αιτιολογία και οι παραδοχές της προσβαλλόμενης απόφασης είναι ελλιπείς, ασαφείς και αντιφατικές: Ειδικότερα: α) γίνεται αντιφατικά δεκτό ότι ο αναιρεσειώντος κατηγορούμενος υπήρξε πρόεδρος, ιδιοκτήτης ή διαχειριστής της άνω υπόχρεης προς απόδοση του Φ.Π.Α. ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», β) γίνεται συλήθδην δεκτό ότι ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. για ολόκληρο το από 15-6-1993 έως 31-12-1994 χρονικό διάστημα ανέρχεται στο άνω ποσό των 14.530.650 δραχμών και ότι η σχετικά υποβληθείσα απ' αυτόν δήλωση είναι ανακριθής χωρίς να προσδιορίζεται η ανακρίθειά της και γ) ενώ γίνεται δεκτό ότι η μη απόδοση στο Δημόσιο του οφειλόμενου σ' αυτό Φ.Π.Α. αφορά τη χρονική περίοδο από 15-6-1993 έως 31-12-1994, η σχετική ως άνω αξιόποινη πράξη φέρεται τελεσθείσα στις 15-1-1995, δεν καθορίζονται δε τα επί μέρους οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α. και οι χρόνοι τους οποίους αυτά αφορούν, γεγονότα που είναι κρίσιμα για τον καθορισμό του χρόνου τέλεσης της παραπάνω αξιόποινης πράξης και συνεπώς και για την εν όλη ή εν μέρει

5. Το ζήτημα της ποινικής ευθύνης του Αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου και η στάση του Αρείου Πάγου επί του θέματος αυτού

Αρχικά πρέπει να επισημανθεί ότι το ζήτημα της ευθύνης του Αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου είναι ένα θέμα το οποίο έχει απασχολήσει τη νομολογία, όχι τόσο στο πλαίσιο του Ν. 2523/1997, αλλά περισσότερο στο πλαίσιο άλλων νόμων⁽⁵⁴⁾, και πάλι βέβαια σε περιορισμένο βαθμό. Αυτό ίσως μπορεί να δικαιολογηθεί από την απουσία ειδικής διάταξης για την ευθύνη των διοικητών νομικών προσώπων για ορισμένα εγκλήματα, όπως π.χ για το άρθρο 1 ΑΝ 86/1967, αν και οι περισσότερες αποφάσεις αφορούν ακριβώς σε αυτό το θέμα. Βέβαια να αναφερθεί ότι είχαν εκδοθεί η ΓνωμΝΣΚ 173/2011⁽⁵⁵⁾ και Πολ. 1028/2004, οι οποίες απέκλειαν ρητώς τη θεμελίωση αυτουργικής ευθύνης στους Αναπληρωτές των Προέδρων των ΔΣ και των Διευθυνόντων Συμβούλων, ωστόσο τέτοιος περιορισμός στο πλαίσιο του Ν. 2523/1997 δεν υφίσταται.

Εστιάζοντας στο ζήτημα της ποινικής ευθύνης του Αντιπροέδρου του ΔΣ, τίθεται το ερώτημα αν αυτός θα πρέπει να υπαχθεί στα πρόσωπα του εδ. α' ή του β' της περ. α' του άρθρου 20 παρ. 1 Ν. 2523/1997. Εν ολίγοις, ερωτάται αν αυτός θα πρέπει να θεωρηθεί ως «κάθε πρόσωπο εντεταλμένο.... στη διοίκηση ή διαχείριση» ή ως «μέλος των ΔΣ». Η απάντηση επί του ζητήματος αυτού έχει μεγάλη σημασία, καθώς διαφοροποιούνται οι νομικές συνέπειες της κάθε επιλογής.

Συνέχεια υποσημείωσης 53

παραγραφή της. Επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο σχετικός από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Δ' του ΚΠΔ λόγος της κρινόμενης αίτησης αναίρεσης και να αναιρεθεί εκ τούτου η κατά τα άνω προσβαλλόμενη με αριθμ. ΑΤ-9235/20-12-2002 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιώς».

54. **Βλ. (Για το ζήτημα της ποινικής ευθύνης του Αντιπροέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου):** Νόμοι, για την μη καταβολή δεδουλευμένων αποδοχών(ΑΝ 690/1945) σχετική απόφαση ΑΠ 1670/2002, τη μη καταβολή και παρακράτηση ασφαλιστικών εισφορών(ΑΝ 86/1967) σχετική απόφαση ΑΠ 872/2006, τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο(Ν. 1882/1990) σχετική απόφαση 356/2009 και τη χρεωκοπία(άρθρο 398 ΠΚ) σχετική απόφαση 1381/2004, **Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011**, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 603 επ.
55. **Βλ. www.nsk.gov.gr, ΓνωμΝΣΚ 173/2001** με τίτλο «Εταιρείες ανώνυμες. Απαγόρευση εξόδου από τη χώρα. Είσπραξη δημοσίων εσόδων. Εκκαθαριστές. Προσωπική κράτηση. Ποινική ευθύνη».

Αυτό αποδεικνύεται στο πλαίσιο της ανάλυσης που έγινε για την προβληματικότητα της διάταξης του άρθρου 20 παρ. 1 περ. α', όπου, τουλάχιστον από το γράμμα του νόμου, προκύπτει ότι για τα μεν πρόσωπα του α' εδαφίου δεν επιβάλλεται να ασκούν πραγματική διαχείριση, ενώ για τα αναπληρωματικά αυτό απαιτείται ρητώς.

Είναι αλήθεια ότι η νομολογία του Αρείου Πάγου δεν έχει αντιμετωπίσει το ζήτημα αυτό ευθέως⁽⁵⁶⁾, ενώ ως προς το στοιχείο της ύπαρξης κώλυματος στο πρόσωπο του Προέδρου, λογική προϋπόθεση για τη θεμελίωση ποινικής ευθύνης στο πρόσωπο του Αντιπροέδρου, αφού θεωρητικά τότε αναλαμβάνει δράση ο Αντιπρόεδρος, η στάση που έχε κρατήσει (στο πλαίσιο ωστόσο άλλων εγκλημάτων) κρίνεται ευμετάβλητη. Αυτό αποδεικνύεται καθώς άλλοτε απαιτούσε τη συνδρομή του εν λόγω στοιχείου(κώλυμα) στο πρόσωπο του Προέδρου, άλλοτε το θεώρησε αδιάφορο, ενώ σε άλλη περίπτωση κρίθηκε ότι η ιδιότητα του Αντιπροέδρου, οπωσδήποτε δεν είναι αρκετή για τη θεμελίωση οποιασδήποτε ποινικής ευθύνης.⁽⁵⁷⁾

56. **Βλ. ΑΠ 1670/2002**(*Η εν λόγω απόφαση έκρινε ως αντιφατική την αναφορά του Αντιπροέδρου του ΔΣ και ως μέλους και αναιρέθηκε η καταδικαστική απόφαση για το άρθρο μόνο του ΑΝ 690/1945*), « Ειδικότερα, καίτοι στο σκεπτικό της δέχεται, προκειμένου να Στηρίξει την ποινική ευθύνη του αναφερόμενος ότι ήταν νόμιμος εκπρόσωπος της ανωνύμου εταιρίας υπό την επωνυμία ".....", που απασχολούσε ως εργοδότης τους αναφερόμενους μισθωτούς και δη Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. αυτής και ότι υπό την ιδιότητά του αυτή υπεχρεούτο στη καταβολή των οφειλομένων σ' αυτούς αποδοχών, στη συνέχεια στο διατακτικό κρίνεται ένοχος ο κατηγορούμενος του ότι μέλος του Δ.Σ. της εργοδότης ως άνω εταιρίας υπό την επωνυμία "....." τυγχάνων δεν κατέβαλε στους απασχοληθέντες απ' αυτήν και αναφερόμενους μισθωτούς τις οφειλόμενες από τη σχέση εργασίας αποδοχές με αποτέλεσμα να δημιουργείται ασάφεια αναφορικά με την ιδιότητα αυτού και την εντεύθεν ευθύνη του αφού δεν διευκρινίζεται γιατί εκπροσωπούσε αυτός την ως άνω εργοδότης εταιρία αντί του Διοικητικού της Συμβουλίου και εάν υπό την ως άνω τελευταία ιδιότητά του, του είχε ανατεθεί η αρμοδιότητα πληρωμής των οφειλομένων αποδοχών».

57. **Βλ. ΑΠ 872/2006**,«Η αιτιολογία όμως αυτή της προσβαλλόμενης απόφασης δεν είναι ειδική και εμπειρισταωμένη διότι δεν αναφέρεται ούτε στο σκεπτικό ούτε στο διατακτικό της ότι η αναφερόμενη ήταν, σύμφωνα με το καταστατικό της εργοδότης ως άνω ανώνυμης εταιρείας νόμιμος εκπρόσωπος της κατά το επίδικο χρονικό διάστημα, κατά το οποίο, σύμφωνα με τις παραδοχές της, Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου και διευθύνων σύμβουλος αυτής ήταν ο τρίτος κατηγορούμενος, (ο οποίος και καταδικάστηκε για τις πράξεις αυτές που έλαβαν χώραν κατά το εν λόγω χρονικό διάστημα), ενώ ταυτόχρονα υπάρχει αντίφαση σχετικά με το αν κατά το εν λόγω διάστημα συντρέχε κώλυμα του Προέδρου του Δ.Σ και Διευθύνοντος Συμβούλου αυτής, σε περίπτωση και μόνον του οποίου (κώλυματος) εκπροσωπεί και δεσμεύει την εταιρεία (κατά το καταστατικό της, που παραδεκτώς επισκοπείται εν προκειμένω) η αναφερόμενη.....»

Επί του θέματος αυτού υποστηρίζεται ότι πειστικότερη φαίνεται η λύση που έδωσε η ΣτΕ 691/2009.⁽⁵⁸⁾ Η εν λόγω απόφαση ενέταξε τον Αντιπρόεδρο του ΔΣ στα «εντεταλμένα πρόσωπα της διοίκησης της ΑΕ», δηλαδή στα πρόσωπα που αναφέρονται στο εδ. α' περ. α' παρ. 1 του άρθρου 20 Ν. 2523/1997. Το σημαντικό ωστόσο είναι ότι η εν λόγω απόφαση δεν περιορίστηκε στην «αναγνώριση» της ιδιότητας του εν λόγω προσώπου, αλλά αξίωσε πέραν της ιδιότητας να αποδειχθεί ότι το πρόσωπο με την ιδιότητα του Αντιπροέδρου του ΔΣ, πράγματι αναπλήρωσε τον Πρόεδρο στην άσκηση των καθηκόντων της διοίκησης και της διαχείρισης της ΑΕ.

Συνέχεια υποσημείωσης 57

ΑΠ 356/2009 (δεν γίνεται καμία νύξη περί υπάρξεως η μη κωλύματος στο πρόσωπο του προέδρου), «Εξάλλου, δεν αποτελεί αντίφαση η αναφορά στο σκεπτικό της προσβαλλόμενης αποφάσεως, ότι ο αναιρεσείων ενήργησε με πρόθεση με την ιδιότητά του ως Αντιπρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου, δεσμεύοντας με την υπογραφή του, άρα και ως νόμιμος εκπρόσωπος της οφειλέτριας εταιρίας "..... .. Επίσης, δεν αποτελεί αντίφαση ότι ο αναιρεσείων στο διατακτικό της αποφάσεως αναφέρεται ως οφειλέτης του Δημοσίου, αφού στο σκεπτικό της, που παραδεκτώς συμπληρώνει το διατακτικό της αποφάσεως, διευκρινίζεται η ειρμημένη ιδιότητα του κατηγορουμένου, δηλαδή ότι κατά τον κρίσιμο χρόνο, όπως προαναφέρθηκε, Αντιπρόεδρος του Δ.Σ. και νόμιμος εκπρόσωπος της οφειλέτριας πιο πάνω Ανώνυμης εταιρίας, αφού δέσμευε με την υπογραφή του». **Βλ. ΑΠ 1566/2004**, «Ενώ, σε κάθε περίπτωση, η ιδιότητα του αναιρεσείοντος ως αντιπροέδρου του διοικητικού συμβουλίου αυτής, δεν αρκεί, κατ' άρθρο 20 παρ. 1 περ. α' Ν. 2523/1997 για να θεωρηθεί ως φυσικός αυτοουργός της ως άνω αξιόποινης πράξης».

- 58. Βλ. ΣτΕ 691/2009**, «Επειδή, με τον πρώτο λόγο της κρινομένης αιτήσεως προβάλλεται ότι δεν απαιτείται να αποδεικνύεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, η αναπλήρωση του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας, αλλ' αρκεί ο ορισμός τού αναιρεσιβλήτου ως νομίμου αναπληρωτού τού προέδρου σε περίπτωση κωλύματος του τελευταίου, ώστε να είναι επιβλητέα εις βάρος τού αναιρεσιβλήτου τα περιοριστικά μέτρα του άρθρου 14 του ν. 2523/1997. Ο λόγος αυτός αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος διότι, σύμφωνα με τα εκτιθέμενα στην τέταρτη σκέψη, τα εν λόγω απαγορευτικά μέτρα λαμβάνονται εις βάρος των λοιπών, πλην του προέδρου, μελών του διοικητικού συμβουλίου, μόνον εφ' όσον η αρμόδια αρχή αποδεικνύει ότι ενήργησαν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις ως εντεταλμένοι σύμβουλοι, δηλαδή καθ' όσον αφορά τον αναιρεσιβλήτο, θα είναι επιβλητέα εις βάρος του τα εν λόγω μέτρα μόνον εφ' όσον αποδειχθεί ότι κατά τον κρίσιμο χρόνο αναπλήρωσε πράγματι τον πρόεδρο στην άσκηση καθηκόντων διοικήσεως ή διαχειρίσεως της ανώνυμης εταιρείας».

Εν ολίγοις, όπως σχολιάζεται, «η απόφαση του ΣτΕ προσεγγίζει το όλο ζήτημα προσπαθώντας να μην προσάψει ευθύνη στον Αντιπρόεδρο που να προσιδιάζει σε αντικειμενική- έστω κι αν αυτό στα πλαίσια του διοικητικού είναι περισσότερο απ' όσο στο ποινικό δίκαιο ανεκτό- καλύπτοντας τις δικαιοπολιτικές επιφυλάξεις που το γράμμα του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 δημιουργεί».⁽⁵⁹⁾

Στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. 1112/2011 απόφασης του Αρείου Πάγου, η οποία πραγματεύτηκε πέραν των λοιπών ζητημάτων και το θέμα της ποινικής ευθύνης του Αντιπροέδρου του ΔΣ, μολονότι και αυτή ενέταξε τον Αντιπρόεδρο του ΔΣ στα πρόσωπα που τυποποιούνται στο άρθρο 20 παρ. 1 περ. α' εδ. α',⁽⁶⁰⁾ εντούτοις, πρώτον δεν απαίτησε την απόδειξη ύπαρξης κωλύματος στο πρόσωπο του Προέδρου, καθώς ως γνωστόν τότε μόνο αναλαμβάνει ουσιαστική δράση ο Αντιπρόεδρος, δεύτερον δεν προσδιόρισε τις συγκεκριμένες πράξεις στις οποίες πρόβη ή παρέλειψε να αποτρέψει ο Αντιπρόεδρος, τρίτον θεώρησε δεδομένη τη γνώση, των νομίμων εκπροσώπων της ΑΕ, της εικονικότητας των στοιχείων, χωρίς ωστόσο να δώσει διευκρινήσεις για την περίπτωση του Αντιπροέδρου, που ως αναπληρωματικό διοικητικό στέλεχος, είναι πολύ πιθανό να μην γνωρίζει όσα γνωρίζει ο Πρόεδρος.

Η εν λόγω απόφαση, όπως προκύπτει από όσα εκτέθηκαν, συνιστά μία ακόμη ένδειξη της αναγκαιότητας πλήρωσης των όρων της παραγράφου 6 του άρθρου 20 Ν. 2523/1997.⁽⁶¹⁾

59. Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 603 επ.

60. Βλ. παρατηρήσεις Γ. Δημήτρη στην ΣυμβλημΚαλαμ 67/2012, ΠοινΔικ 2/2013, σελ. 130

61. Βλ. ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 598 επ, με σχετικές παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά, σελ. 605 επ.

6. Ζητήματα σχετικά με το περιεχόμενο του κλητηρίου θεσπίσματος(άρθρο 321 επ. Κ.Ποιν.Δικ) στο πλαίσιο του άρθρου 20 Ν. 2523/1997

6.1 Γενική αναφορά στο περιεχόμενο του κλητηρίου θεσπίσματος

Αρχικά, στο άρθρο 321 παρ. 1 γίνεται αναφορά στο περιεχόμενο του κλητηρίου θεσπίσματος. Στη πλαίσιο αυτό, το κλητήριο θέσπισμα πρέπει να περιέχει: α) το ονοματεπώνυμο και, αν υπάρχει ανάγκη, και άλλα στοιχεία που καθορίζουν την ταυτότητα του κατηγορουμένου, β) τον προσδιορισμό του δικαστηρίου στο οποίο καλείται, γ) τη χρονολογία, την ημέρα της εβδομάδας και την ώρα που πρέπει να εμφανιστεί, δ) τον ακριβή καθορισμό της πράξης για την οποία κατηγορείται και μνεία του άρθρου του ποινικού νόμου που την προβλέπει και ε) τον αριθμό του, την επίσημη σφραγίδα και την υπογραφή του εισαγγελέα, του δημόσιου κατηγορου ή του πταισματοδίκη(άρθρο 27 παρ. 2) που εξέδωσε το θέσπισμα. Τα ίδια στοιχεία πρέπει να περιέχει και το κλητήριο θέσπισμα που επιδίδεται στον Αστικώς υπεύθυνο.

Εστιάζοντας στο τέταρτο(δ) στοιχείο που πρέπει να εμπεριέχεται στο κλητήριο θέσπισμα, γίνεται δεκτό και σε επίπεδο θεωρίας και σε επίπεδο νομολογίας ότι ως «μνεία του άρθρου του ποινικού νόμου που την προβλέπει», νοείται η αναγραφή στο κλητήριο θέσπισμα, κατά το χρόνο τέλεσης(και εκδίκασης) της πράξης, κάθε ουσιαστικής ποινικής διάταξης καθώς και κάθε διάταξης άλλου ειδικού ποινικού νόμου, η οποία τυποποιεί την εγκληματική πράξη, για την οποία κατηγορείται κάποιος, καθορίζει τις προϋποθέσεις του αξιολογίου της πράξης και την απειλούμενη ποινή. Μάλιστα κατά πάγια θέση της θεωρίας(βλ. Μαργαρίτης) και αλλά και της νομολογίας, ως άρθρο που προβλέπει την πράξη και κατά συνέπεια πρέπει να μνημονεύεται στο κλητήριο, νοείται, πέραν αυτού που προβλέπει την κυρία ποινή, και το άρθρο που προβλέπει παρεπόμενη ποινή, ανεξάρτητα αν αυτή έχει υποχρεωτικό ή δυνητικό χαρακτήρα.⁽⁶²⁾

62. Βλ. παρατηρήσεις Γ. Παπαδημητράκη στην ΤρΠλημθες 3657/2003, ΠοινΔικ 6/2003, σελ. 638

Πιο αναλυτικά, θα πρέπει στο κατηγορητήριο να αναγράφονται «όλες καταρχήν οι ποινικές διατάξεις που αφορούν καθ' οποιονδήποτε τρόπο στη συγκεκριμένη υπόθεση- και όχι άσχετες με αυτήν-, καθώς δια της αριθμητικής αποτύπωσης –έστω και δια της εσφαλμένης πρακτικής της αδιάκριτης παράθεσής τους–ο κατηγορούμενος πρέπει να μπορεί χωρίς τη βοήθεια νομικού παραστάτη αλλά μόνος του αναγιγνώσκοντας το κατηγορητήριο και το κείμενο των σχετικών νόμων⁽⁶³⁾, να εντοπίζει σε πρώτο επίπεδο ο ίδιος τη σοβαρότητα της κατηγορίας και τις επιπτώσεις που μια ενδεχόμενη καταδίκη του μπορεί να επιφέρει».⁽⁶⁴⁾

63. **Βλ. Ο Άρειος Πάγος κατά πάγια νομολογία δεν δέχεται ως αναγκαία προϋπόθεση εγκυρότητας του κλητηρίου, πέραν των λοιπών προϋποθέσεων και την αναγραφή των διατάξεων του Γενικού Μέρους του ΠΚ. ΑΠ 1464/2006**, «Όπως προκύπτει από τα πρακτικά της τελευταίας ο ανααιρεσείων είχε ισχυρισθεί ότι το κλητήριο θέσπισμα είναι άκυρο, επειδή αυτό που επιδόθηκε στον ίδιο, αφενός μεν δεν έφερε την ιδιόχειρη υπογραφή του εισαγγελέα, αλλά την υπογραφή του αποτυπούμενη με μηχανικό μέσο, αφετέρου δε ότι σε αυτό δεν αναφερόταν και τα άρθρα 12, 51, 53, 57, 83, 84 και 85 του ΠΚ. Όμως, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη μείζονα σκέψη, αρκεί, για το κύρος του αντιτύπου του κλητηρίου θεσπίσματος που επιδίδεται στον κατηγορούμενο, η υπογραφή του εισαγγελέα και με μηχανικό μέσο, ενώ τα αναφερόμενα ως ελλείποντα άρθρα δεν είναι από εκείνα που τυποποιούν την πράξη ως έγκλημα και προβλέπουν την ποινή για αυτό, όπως εδώ την αξιόποινη πράξη της συκοφαντικής δυσφήμισης, για την οποία καταδικάσθηκε ο ανααιρεσείων, αλλά αναφέρονται σε διατάξεις που περιέχουν γενικούς ορισμούς, όπως ότι οι διατάξεις του γενικού μέρους του ΠΚ εφαρμόζονται για πράξεις που προβλέπονται σε ειδικούς ποινικούς νόμους (άρθρο 12), οι διατάξεις για τις κύριες ποινές (άρθρα 51, 53, 57 ΠΚ) και τέλος οι διατάξεις που προβλέπουν τους λόγους μείωσης των ποινών, τις ελαφρυντικές περιστάσεις και τη συρροή λόγων μείωσης της ποινής (άρθρα 83, 84 και 85 ΠΚ)». **ΑΠ 3657/2003, (Στην εν λόγω απόφαση δεν αναγραφόταν το άρθρο 57 ΠΚ, το οποίο αφορά στο μέτρο της χρηματικής ποινής η οποία είναι κύρια ποινή και μπορεί να επιβληθεί, ενώ έλλειπαν και τα άρθρα 61 και 63 ΠΚ τα οποία καθορίζουν την ποινή της στέρησης πολιτικών δικαιωμάτων, η οποία επίσης είχε δυνατότητα επιβολής)** «Περαιτέρω, σχετικά με τον δεύτερο λόγο ακυρότητας του κλητηρίου θεσπίσματος, πρέπει να ληφθεί ότι από το άρθρο 321 παρ. 1 στοιχ. δ' το κλητήριο θέσπισμα πρέπει να μνημονεύει μεταξύ άλλων και το άρθρο του ποινικού νόμου, το οποίο προβλέπει την πράξη που αποδίδεται στον κατηγορούμενο, ώστε να μπορεί να προετοιμάσει την υπεράσπισή του. Από το κλητήριο θέσπισμα προκύπτει ότι σ' αυτό γίνεται μνεία των άρθρων του ποινικού νόμου που προβλέπουν την πράξη που αποδίδεται στον κατηγορούμενο. Μετά από αυτά πρέπει να απορριφθούν οι προβληθέντες περί ακυρότητας του κατηγορητηρίου ισχυρισμοί του κατηγορουμένου και κατά συνέπεια η ένσταση παραγραφής της αποδιδόμενης σ' αυτόν πράξης». Επί της απόφασης αυτής, η οποία ανέφερε ότι η απουσία των εν λόγω άρθρων δεν δημιουργεί σχετική ακυρότητα, διατυπώνεται ο το σχόλιο ότι «η άποψη αυτή είναι δογματικά ευάλωτη, ερχόμενη σε αντίθεση τόσο με τον σκοπό του νόμου, όσο και με την θέση της θεωρίας και της νομολογίας». **Βλ. παρατηρήσεις Γ. Παπαδημητράκη στην ΤρΠλημθες 3657/2003, ΠοινΔικ 6/2003, σελ. 638, ΑΠ 2005/2001**, «Δεν είναι απαραίτητη η παράθεση στο κλητήριο θέσπισμα των άρθρων που περιέχουν γενικούς ορισμούς, όπως το 13 ΠΚ για την κατ' επάγγελμα τέλεση. Αντίθετη γνώμη μειοψηφίας, κατά την οποία το αρ. 13 ΠΚ δεν περιέχει γενικούς ορισμούς, αλλά τυποποιεί τα στοιχεία της κατ' επάγγελμα τέλεσης».

64. **Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 606**

Το κριτήριο του να έχει ο εκάστοτε κατηγορούμενος τη δυνατότητα να αντιλαμβάνεται, σε ένα πρώτο επίπεδο, το κατηγορητήριο, συσχετίζεται αφενός με την πρόοδο του μορφωτικού επιπέδου των Ελλήνων, αφετέρου με τη σύγχρονη αντίληψη της έννοιας του ενεργού πολίτη και σε κάθε περίπτωση με την εξέλιξη της τεχνολογίας, η οποία καθιστά πολύ πιο εύκολη την πρόσβαση σε οποιοδήποτε νομικό κείμενο.

6.2 Το κλητήριο θέσπισμα στο πλαίσιο του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 και η ΑΠ 1112/2011

Στο πλαίσιο του άρθρου Ν. 2523/1997 γίνεται δεκτό ότι, είναι απολύτως αναγκαία η αναγραφή τόσο των παραγράφων 1-5 του άρθρου 20, αναλόγως βεβαίως της περίπτωσης, όσο και της παραγράφου 6, η οποία, όπως εκτέθηκε θέτει ένα ουσιαστικό κριτήριο, επί του οποίου θεμελιώνεται η αυτουργική ευθύνη. Όπως λοιπόν αναφέρεται «το άρθρο 20 συνιστά απολύτως αναγκαίο όρο για τη θεμελίωση του αξιοποίνου του φυσικού προσώπου που φέρει κάποια από τις περιοριστικά αναφερόμενες ιδιότητες και κατηγορείται ότι έχει διαπράξει αδίκημα φοροδιαφυγής».⁽⁶⁵⁾

Ενδιαφέρον επί του θέματος αυτού παρουσιάζει η ΑΠ 1112/2011, στο πλαίσιο της οποίας κρίθηκε η ένσταση ακυρότητας του κλητηρίου θεσπίσματος που είχε προβληθεί και απορρίφθηκε από το πρωτοβάθμιο Μονομελές Πλημμελειοδικείο ως απαράδεκτη και από το δευτεροβάθμιο ως ουσιαστικά αβάσιμη.

Αρχικά να αναφερθεί ότι η εν λόγω ένσταση είχε το εξής περιεχόμενο, όπως αναφέρεται στην απόφαση: «Οι κατηγορούμενοι εμφανίστηκαν στο άνω πρωτοβάθμιο Δικαστήριο και χωρίς να έχουν αντίρρηση για την καθύλην αρμοδιότητα του Δικαστηρίου, προέβαλαν ακυρότητα του κλητηρίου θεσπίσματος, ισχυρισθέντες τα εξής: 1) Προς θεμελίωση της κατ' άρθρον 19 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 ποινικής ευθύνης προκειμένου περί ανωνύμου εταιρίας,

65. Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 606, βλ. παρατηρήσεις Γ. Νούσκαλη στην ΑΠ 71/2002, ΠοινΔικ 11/2003, σελ. 1211

πρέπει στο πρόσωπο του αυτουργού να συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο άρθρο 20 παρ. 1α του ίδιου νόμου, κατά το οποίο ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται "οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί 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". Εν προκειμένω με το προσβαλλόμενο κλητήριο θέσπισμα καλούμεθα να δικασθούμε ως υπαίτιοι κατ' εξακολούθηση παραβάσεως του άρθρου 19 παρ. 1 του ν. 2523/1997, ήτοι για έκδοση και αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων πράξεις που φερόμεθα ότι εκτελέσαμε "τυγχάνοντες νόμιμοι εκπρόσωποι της επιχείρησης ".....", δηλαδή μιας ανώνυμης εταιρίας. Όμως η ιδιότητα του νομίμου εκπροσώπου ανωνύμου εταιρίας, είναι έννοια παντελώς άγνωστη στο άρθρο 20 του ν. 2523/1997, το οποίο κάνει λόγο για συγκεκριμένες ιδιότητες, που πρέπει να υπάρχουν στο πρόσωπο του δράστη που κατηγορείται. Τούτων δοθέντων το προσβαλλόμενο κλητήριο θέσπισμα είναι άκυρο α) λόγω μη ακριβούς καθορισμού της πράξεως για την οποία κατηγορούμεθα, αφού δεν εξειδικεύεται υπό ποίαν εκ των υπό του άρθρου 20 ν. 2523/1997 περιοριστικώς αναφερομένων ιδιοτήτων ενεργήσαμε, β) επειδή δεν αναφέρεται το άρθρο 20 ως το άρθρο του ποινικού νόμου που την προβλέπει. 2) Δεν υπάρχει ακριβής καθορισμός της άνω πράξεως για την οποία κατηγορούμεθα. Ειδικότερα, σύμφωνα με το προσβαλλόμενο κλητήριο θέσπισμα, φερόμεθα ότι "ως νόμιμοι εκπρόσωποι της επιχείρησης ".....", εκδώσαμε προς διάφορες επιχειρήσεις 36 φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της επιχείρησης ".....", που εδρεύει στο ..., οδός...". Αλλά δεν είναι δυνατόν να εκδώσαμε φορολογικά στοιχεία εκδόσεως ".....", με το κλητήριο θέσπισμα να είναι κατά τούτο αόριστο ως αντιφατικό. Από την άλλη πλευρά ως προς την β` πράξη φερόμεθα ότι αποδεχθήκαμε συγκεκριμένο αριθμό εικονικών τιμολογίων των οποίων δεν μνημονεύονται οι εκδότες με αποτέλεσμα την αοριστία και πάλιν του κατηγορητηρίου».

Είναι χαρακτηριστικό ότι η εν λόγω απόφαση προκειμένου να απορρίψει την νομότυπη και μη καλυφθείσα ένσταση ακυρότητας του κλητηρίου θεσπίσματος κατέληξε σε συμπεράσματα και παραδοχές που αντιβαίνουν σε ότι έχει γίνει δεκτό από την σύγχρονη και παλαιότερη νομολογία.

Στο πλαίσιο λοιπόν του ζητήματος που ανέκυψε επί της ακυρότητας του κλητηρίου η απόφαση κατέληξε στην εξής παραδοχή, η οποία, όπως αναφέρεται⁽⁶⁶⁾, δεν είναι δυνατόν να προσεγγιστεί με θετικό τρόπο, «από τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1α του ν. 2523/1997, το περιεχόμενο της οποίας αναφέρεται στην πρώτη σκέψη της παρούσης, συνάγεται ότι, ενόψει της ευρύτητας της διατύπωσης της, η έννοια του νομίμου εκπροσώπου, αποδίδει πλήρως τις ιδιότητες που αναλυτικά περιγράφει η ως άνω διάταξη, προκειμένου να προσδιορίσει τον αυτουργό του αδικήματος της φοροδιαφυγής του άρθρου 19 παρ. 1α του ίδιου νόμου, όταν πρόκειται για ανώνυμη εταιρία και επομένως, το κλητήριο θέσπισμα στο οποίο αναφέρεται ότι η κατηγορία συνίσταται στο ότι οι κατηγορούμενοι ως νόμιμοι εκπρόσωποι της προαναφερόμενης ανώνυμης εταιρίας εξέδωσαν και αποδέχθηκαν εικονικά φορολογικά στοιχεία, καλύπτει πλήρως τις προϋποθέσεις της άνω διατάξεως του άρθρου 20 παρ. 1α του ν. 2523/1997 για την πληρότητα του κλητηρίου θεσπίσματος, η τελευταία δε αυτή διάταξη δεν ήταν αναγκαίο να μνημονεύεται στο κλητήριο θέσπισμα, αφού αυτή δεν είναι εκείνη που τυποποιεί το έγκλημα της φοροδιαφυγής και καθορίζει την απειλούμενη ποινή, αλλά τούτο γίνεται με τη διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 του ίδιου νόμου, η οποία και μνημονεύεται στο κλητήριο θέσπισμα».

Το παράδοξο με τη συγκεκριμένη απόφαση συνίσταται στο γεγονός ότι, μολονότι θεωρεί μη αναγκαία την μνεία του άρθρου 20 Ν. 2523/1997, καθώς θεωρεί ότι σε αυτήν δεν τυποποιείται κανένα αδίκημα, εντούτοις στην μείζονα πρότασή της αμέσως μετά την παράθεση του άρθρου 19, μνημονεύει, προτού προβεί σε ερμηνεία τους τόσο το άρθρο 20 παρ. 1 όσο και την παράγραφο 6, καθώς τις θεωρεί αυτονόητα συνδεόμενες.

66. Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλτά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 606

Είναι λοιπόν αυτονόητο, ότι η κρίση περί της μη αναγκαιότητας μνημόνευσης του εν λόγω άρθρου, όπως και τα όσα ελέγχθηκαν περί της έννοιας του «νόμιμου εκπροσώπου» δεν είναι ορθά, καθώς, στο πλαίσιο της εν λόγω περίπτωσης, η έννοια του αυτουργού, πρώτον καταδεικνύει το δράστη του εγκλήματος, δεύτερον προσδιορίζει την ποινή του, τρίτον από τον προσδιορισμό του αυτουργού θα προκύψει και η ευθύνη του συνεργού κατ' άρθρο 49 ΠΚ.

Επίσης, όσον αφορά την κρίση του δικαστηρίου επί της έννοιας του «νομίμου εκπροσώπου» η οποία, κατά την εν λόγω απόφαση δεν χρειάζεται εξειδίκευση, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την πάγια νομολογία του Αρείου Πάγου.⁽⁶⁷⁾ Ο Άρειος Πάγος σε πλήθος αποφάσεων του για όλα τα εγκλήματα, αναιρεί λόγω έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ή λόγω έλλειψης νόμιμης βάσης τις καταδικαστικές αποφάσεις που δεν διευκρινίζουν ακριβώς με ποια ιδιότητα έδρασε ο δράστης. Αυτό συμβαίνει είτε προβλέπεται ειδική διάταξη αναφορικά με τον εκ του νόμου προσδιορισμό των εκπροσώπων νομικού προσώπου είτε όχι. ⁽⁶⁸⁾

Να επισημανθεί βέβαια ότι ο Αντεισαγγελέας του Δικαστηρίου, είχε προτείνει να γίνει δεκτή η αίτηση αναίρεσης.

67. Βλ. ενδεικτικά ΑΠ 341/2011 «Δεν αναφέρονται όμως στην απόφαση, ούτε στο αιτιολογικό ούτε στο διατακτικό αυτής, μολοντί πρόκειται για εταιρική και όχι ατομική επιχείρηση και μάλιστα ανώνυμη εταιρεία, όπως φαίνεται και από την επωνυμία της, πραγματικά περιστατικά, από τα οποία να προκύπτει η ιδιότητα και η θέση της αναιρεσείουσας στην ανώνυμη αυτή εταιρία, η οποία κατά νόμο εκπροσωπείται από το διοικητικό της συμβούλιο και αναφέρεται μόνο ότι αυτή ήταν εργοδότης. Έτσι η αιτιολογία αυτή που διέλαβε το δικαστήριο της ουσίας στην προσβαλλόμενη απόφασή του, εκ της οποίας δεν προκύπτει η ιδιότητα και η θέση της αναιρεσείουσας στην ανώνυμη εταιρία, ώστε να ανακύπτει και η υποχρέωσή της για την καταβολή ασφαλιστικών εισφορών και αναφέρεται μόνο η ιδιότητά της ως εργοδότης, δεν είναι η απαιτούμενη κατά το Σύνταγμα και τον ΚΠΔ ειδική και εμπεριστατωμένη. Επομένως ο από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Δ' του ΚΠΔ λόγος αναίρεσης της κρινόμενης αιτήσεως, με τον οποίο προβάλλεται η αναφερόμενη πλημμέλεια της απόφασης, είναι βάσιμος και πρέπει να γίνει δεκτός».

ΑΠ 1287/2008 «Ως προς τις λουπές, όμως, μερικότερες πράξεις, που φέρονται τελεσθείσες απ' τον αναιρεσείοντα ως "υπεύθυνο" της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία "... ΕΕ", το δικασαν Τριμελές Πλημμελειοδικείο διέλαβε στην προσβαλλόμενη απόφαση ανεπαρκή και ασαφή αιτιολογία ως προς τη συνδρομή των όρων της ως άνω αξιόποινης πράξεως, διότι δεν διευκρινίζει αν ο κατηγορούμενος είχε μία από τις δύο ιδιότητες, του διαχειριστή ή του ομορρύθμου εταίρου της ανωτέρω εταιρίας και ποία, ώστε να ευθύνεται ως αυτουργός της συγκεκριμένης πράξεως, κατά τα εκτεθέντα, μη αρκούντος του χαρακτηρισμού ότι ήταν "υπεύθυνος". Η παράθεση, εξάλλου, του ονόματος του αναιρεσείοντος στην επωνυμία της ανωτέρω εταιρίας δεν σημαίνει αναγκάως ότι αυτός είναι ομόρρυθμος εταίρος της, διότι ο ΕμπΝ γνωρίζει την περίπτωση όπου στην εταιρική επωνυμία ετερόρρυθμης

εταιρείας εισέρχεται το όνομα ετερορρυθμού εταίρου, οπότε αυτός ευθύνεται ως ομόρρυθμος εταίρος χωρίς και να είναι τέτοιος».

ΑΠ 435/2003, «Η ως άνω αιτιολογία και οι παραδοχές της προσβαλλόμενης απόφασης είναι ελλιπείς, ασαφείς και αντιφατικές: Ειδικότερα: α) γίνεται αντιφατικά δεκτό ότι ο αναιρεσείων κατηγορούμενος υπήρξε πρόεδρος, ιδιοκτήτης ή διαχειριστής της άνω υπόχρεης προς απόδοση του Φ.Π.Α. ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», β) γίνεται συλήβδην δεκτό ότι ο οφειλόμενος Φ.Π.Α. για ολόκληρο το από 15-6-1993 έως 31-12-1994 χρονικό διάστημα ανέρχεται στο άνω ποσό των 14.530.650 δραχμών και ότι η σχετικά υποβληθείσα απ' αυτόν δήλωση είναι ανακριθής χωρίς να προσδιορίζεται η ανακρίθειά της και γ) ενώ γίνεται δεκτό ότι η μη απόδοση στο Δημόσιο του οφειλόμενου σ' αυτό Φ.Π.Α. αφορά τη χρονική περίοδο από 15-6-1993 έως 31-12- 1994, η σχετική ως άνω αξιόποινη πράξη φέρεται τελεσθείσα στις 15-1-1995, δεν καθορίζονται δε τα επί μέρους οφειλόμενα ποσά Φ.Π.Α. και οι χρόνοι τους οποίους αυτά αφορούν, γεγονότα που είναι κρίσιμα για τον καθορισμό του χρόνου τέλεσης της παραπάνω αξιόποινης πράξης και συνεπώς και για την εν όλη ή εν μέρει παραγραφή της. Επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο σχετικός από το άρθρο 510 παρ. 1 στοιχ. Δ' του ΚΠΔ λόγος της κρινόμενης αίτησης αναίρεσης και να ανααιρεθεί εκ τούτου η κατά τα άνω προσβαλλόμενη με αριθμ. ΑΤ-9235/20-12-2002 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Πειραιώς».

68. Βλ. παρατηρήσεις Σωτηρίου Μπαλά με αφορμή την απόφαση του ΑΠ 1112/2011, ΠοινΔικ 7/2012, σελ. 606, Βλ. Γ. Δημήτριάνας, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011

ΜΕΡΟΣ Β΄: «ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟ-ΑΠΟΦΥΓΗΣ»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι : Η ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΕΛΕΣΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

Ι. Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΝΝΟΙΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ, ΦΟΡΟΥΠΕΡΗΜΕΡΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ

Στο πλαίσιο τη δημοσιονομικής επιστήμης έχουν υιοθετηθεί δύο κατά βάση όροι, προκειμένου να αποδοθεί το φαινόμενο της μη καταβολής του οφειλόμενου φόρου, από όσους διαθέτουν φοροδοτική ικανότητα, αυτοί της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.⁽¹⁾ Ωστόσο, προκειμένου να παρουσιαστεί μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα των δυνατών προσβολών των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου και με κριτήριο το χρόνο εμφάνισής τους, οι μορφές φορολογικής παραβατικότητας μπορούν να διακριθούν σε τρεις κατηγορίες α) την φορο-αποφυγή, β) τη φορο-διαφυγή(υπό ευρεία έννοια), γ) την φορο-υπερημερία.⁽²⁾

Αρχικά, ως φοροαποφυγή(tax avoidance) χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη που εκμεταλλεύομενη κενά ή ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς ωστόσο να παραβιάζει άμεσα τις σχετικές διατάξεις, αποσκοπεί στην ολική ή μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης. Επί της ουσίας δηλαδή, η φοροαποφυγή είναι μία συμπεριφορά η οποία αντίκειται στο πνεύμα και όχι στο γράμμα του νόμου.

Πιο αναλυτικά, για να θεωρηθεί μια ενέργεια ως φοροαποφυγή, υποστηρίζεται ότι πρέπει να έχει τρία βασικά χαρακτηριστικά. Πρώτον, να διέπεται από το στοιχείο της ανειλικρίνειας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας. Δεύτερον, να έχει συντελεστεί στο πλαίσιο της εκμετάλλευσης των κενών, των ασαφειών και της κακής διατύπωσης

1. **Βλ. Νικόλαος Μπάρμπας**, «Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης», ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σελ. 1540
2. **Βλ. Δ. Ζιούθας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 22

της φορολογικής νομοθεσίας, ή διαφορετικά εκμετάλλευση δυνατοτήτων («παράθυρα»), οι οποίες δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη να παρασχεθούν. Να επισημανθεί, ότι το χαρακτηριστικό της εκμετάλλευσης δυνατοτήτων που δεν ήταν στις προθέσεις του νομοθέτη αποτελεί και το βασικό στοιχείο που διακρίνει την φοροαποφυγή από τον φορολογικό σχεδιασμό, ο οποίος θα παρουσιαστεί στην συνέχεια. Τρίτον, να χαρακτηρίζεται από μυστικότητα ώστε να αποτραπεί η λήψη μέτρων εκ μέρους του νομοθέτη, για την πάταξη της φοροαποφυγής συνολικά αλλά κυρίως μέσω της εν λόγω ενέργειας. (3)

Εστιάζοντας στην ελληνική έννομη τάξη, η οποία όπως και οι περισσότερες έννομες τάξεις δεν χαρακτηρίζουν την φοροαποφυγή, ως ευθέως παράνομη(καθώς ακόμα και με την πρόσφατη εισαγωγή στην ελληνική έννομη τάξη γενικής διατάξεως κατά της φοροαποφυγής, δεν προβλέπεται καμίας μορφής ποινή ή άλλη κύρωση, εκτός αν θεωρηθεί “κύρωση” το γεγονός ότι η φορολογική διοίκηση απλώς δύναται να αγνοεί τεχνητές ρυθμίσεις που αποβλέπουν σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγούν σε φορολογικό πλεονέκτημα.-Παρουσίαση της εν λόγω διάταξης θα πραγματοποιηθεί παρακάτω.), κρίνεται ότι η δικαιοπολιτική αξιολόγηση της φοροαποφυγής αποτελεί μία εξαιρετικά δυσχερή διαδικασία, πράγμα το οποίο οφείλεται, όπως αναφέρεται, στην χαλαρή κοινωνική αντίληψη περί φορολογικού δικαίου που επικρατεί στην Ελλάδα ή τουλάχιστον, αυτό το επιχείρημα επιδιώκεται να προβληθεί, αποδίδοντας ευθύνη στο σύνολο της κοινωνίας, ενώ η συντριπτική πλειοψηφία των ενεργειών φοροαποφυγής, που στερούν σημαντικά έσοδα από το Ελληνικό κράτος, συντελούνται από ένα πολύ μικρό μέρος της κοινωνίας, την γνωστή κοινωνική ελίτ, η οποία κατέχει και διαχειρίζεται μεγάλα κεφάλαια και πλούτο.

3. Βλ. <http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?app=downloads&showfile=1350>, «ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ-ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ & ΤΡΟΠΟΙ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ», σελ. 19-20

Σε κάθε περίπτωση βέβαια, όπως ορθά υποστηρίζεται, η «καθ' όλα αθέμιτη αυτή συμπεριφορά συνιστά πάντως καταστρατήγηση του δικαίου και αστικό αδίκημα λόγω της καταχρηστικότητάς της (πρβλ. α'281 ΑΚ)».⁽⁴⁾

Ως φοροδιαφυγή (tax evasion), υπό ευρεία έννοια, χαρακτηρίζεται η συμπεριφορά εκείνη, όπου ο δράστης αποσκοπώντας είτε στην ολική είτε στην μερική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, παραβιάζει διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Είναι σημαντικό να αναφερθεί, ότι η φοροδιαφυγή εμφανίζεται σε μεταγενέστερο χρονικά στάδιο από την φοροαποφυγή και μπορεί να διακριθεί στην φοροδιαφυγή υπό στενή έννοια, όπου ως τέτοια νοείται η μη υποβολή ή η ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 17 Ν. 2523/1997), στην φορο-υπεξαίρεση, όπου καταλαμβάνεται η περίπτωση της μη απόδοσης του οφειλόμενου Φ.Π.Α στο Δημόσιο (άρθρο 18 Ν. 2523/1997) και στην φορο-πλαστογραφία, όπου καταλαμβάνεται η περίπτωση της έκδοσης, αποδοχής και νόθευσης φορολογικών στοιχείων (άρθρο 19 Ν. 2523/1997).

Σε μεταγενέστερο της φοροδιαφυγής στάδιο εμφανίζεται το φαινόμενο της φορο-υπερημερίας. Η εν λόγω συμπεριφορά είναι ανάλογη της συμπεριφοράς που περιγράφεται στο άρθρο 340 επ. του ΑΚ, δηλαδή της υπερημερίας του οφειλέτη, με τη διαφορά ότι στην εν λόγω περίπτωση η οφειλή αφορά τους ταμειακά βεβαιωμένους φόρους και ως δανειστής εμφανίζεται το Δημόσιο.⁽⁵⁾

4. **Βλ. Δ. Ζιούθας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 24, **Βλ. άρθρο 281 ΑΚ**, «Η άσκηση του δικαιώματος απαγορεύεται αν υπερβαίνει προφανώς τα όρια που επιβάλλουν η καλή πίστη ή τα χρηστά ήθη ή ο κοινωνικός ή οικονομικός σκοπός του δικαιώματος». **Βλ. (για την έννοια της κατάχρησης δικαιώματος) Ν. Κουράκης**, «Η κατάχρησης δικαιώματος κατά το ιδιωτικών και δημόσιον δίκαιον», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα 1978, σελ. 35 επ, ο οποίος ερμηνεύει την έννοια της κατάχρησης δικαιώματος από άποψη τεχνική και ουσιαστική. Αναφέρει λοιπόν ότι «από τεχνικής απόψεως κατάχρησης δικαιώματος είναι η παρέκκλιση από των επιτρεπτών ορίων ασκήσεως του δικαιώματος, ως ταύτα προσδιορίζονται δια γενικών κριτηρίων του νόμου», ενώ «κατάχρησης δικαιώματος από ουσιαστικής απόψεως είναι η δια της ασκήσεως του δικαιώματος διασάλευσις της κοινωνικής ισορροπίας».

5. **Βλ. Δ. Ζιούθας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007, σελ. 28

Τέλος, για την καλύτερη κατανόηση των όσων θα ακολουθήσουν, είναι σημαντικό να γίνει αναφορά στην έννοια του φορολογικού σχεδιασμού (tax planning), η οποία όπως συμβαίνει και με την έννοια της φοροδιαφυγής, συχνά παρουσιάζει δυσχέρειες ως προς την διάκρισή της από την φοροαποφυγή. Ως φορολογικός λοιπόν σχεδιασμός χαρακτηρίζεται η διαμόρφωση συγκεκριμένης, αναλόγως της περίπτωσης, φορολογικής συμπεριφοράς, ώστε να επιτυγχάνονται ευνοϊκότερες φορολογικές συνέπειες για τον φορολογούμενο, χωρίς ωστόσο η εν λόγω συμπεριφορά να αντίκειται, ούτε στο γράμμα, αλλά ούτε και στο πνεύμα των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.

Όπως αναφέρεται μάλιστα επί του θέματος αυτού, «στην ουσία ο φορολογικός σχεδιασμός ακολουθεί τις υποδείξεις του νομοθέτη, δεδομένου ότι αξιοποιεί τις δυνατότητες που παρέχει ο ίδιος ο νόμος, υλοποιώντας τον κοινωνικό ή οικονομικό σκοπό του φόρου».⁽⁶⁾ Περίπτωση φορολογικού σχεδιασμού αποτελεί η περίπτωση όπου διενεργούνται συγκεκριμένες πράξεις, για τις οποίες ο ίδιος ο νόμος προβλέπει φορολογικές απαλλαγές, όπως π.χ η, με λήψη δανείου, αγορά ακινήτου, ώστε να εκπέσουν οι τόκοι από το εισόδημα.

6. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση- *Transfer Pricing*», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 22

Εστιάζοντας στις έννοιες της φοροαποφυγής, φοροδιαφυγής και φορολογικού σχεδιασμού, οι διαφορές τους μπορούν να απεικονιστούν στον παρακάτω πίνακα :

	Νόμιμο	Θεμιτό
Φοροδιαφυγή	όχι	όχι
Φοροαποφυγή	ναι	όχι
Φορολογικός σχεδιασμός	ναι	ναι

Ολοκληρώνοντας την διάκριση των παραπάνω εννοιών, πρέπει να αναφερθεί ότι η φορολογική έννομη τάξη αντιμετωπίζει ως εξής τις παραπάνω συμπεριφορές.

Αρχικά, τις ενέργειες που συνιστούν φοροδιαφυγή, με όποια μορφή και αν αυτή εκδηλώνεται, η έννομη τάξη τις καταπολεμά ενεργοποιώντας την σχετική νομοθεσία. Η φοροαποφυγή καταπολεμάται μέσω της διόρθωσης των ατελειών ή των κενών της νομοθεσίας, τα οποία γίνονται το μέσο για την μερική ή ολική αποφυγή της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς και με τη θέσπιση αντικινήτρων για συγκεκριμένες φορολογικές συμπεριφορές, ενώ, όπως θα αναφερθεί και παρακάτω, κάποιες χώρες, μεταξύ αυτών και η χώρα μας, ήδη έχουν θεσπίσει διατάξεις με τις οποίες δεν καλύπτονται απλώς οι ατέλειες των φορολογικών διατάξεων, αλλά στρέφονται άμεσα κατά της φοροαποφυγής. Οι εν λόγω κανόνες χαρακτηρίζονται ως γενικοί αντι-καταχρηστικοί κανόνες ή κανόνες αντι-φοροαποφυγής(general anti-avoidance rules).(7)

7. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση- *Transfer Pricing*», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 22

Τέλος, η περίπτωση του φορολογικού σχεδιασμού⁽⁸⁾ δεν χρήζει αντιμετώπισης καθώς οι περιπτώσεις που εντάσσονται σε αυτόν εναρμονίζονται τόσο με το γράμμα όσο και με το πνεύμα του νόμου.⁽⁹⁾

II. ΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

1. Εισαγωγικό σχόλιο

Αρχικά πρέπει να διευκρινισθεί, ότι η φοροαποφυγή δύναται να τελεστεί τόσο με μεθόδους οι οποίες ενεργοποιούνται στο πλαίσιο κατάχρησης της εθνικής νομοθεσίας⁽¹⁰⁾, όσο και με μηχανισμούς που χρησιμοποιούν καταχρηστικά το διεθνές εταιρικό δίκαιο. Βέβαια, η μορφή φοροαποφυγής που προβληματίζει ιδιαίτερως, τόσο τα σύγχρονα κράτη όσο και τους διεθνείς οργανισμούς (ΟΟΣΑ και ΕΕ), λόγω της έκτασής της, είναι αυτή που εκδηλώνεται με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου. Ως εκ τούτου, η ανάλυση που θα ακολουθήσει, επικεντρώνεται στους τρόπους εκδήλωσης αλλά και αντιμετώπισης της δεύτερης μορφής φοροαποφυγής.

8. Βλ. *Ιωάννη Γ. Φωτόπουλου και Γεωργίου Ι. Φωτόπουλου*, «Υπεράκτιες Εταιρίες –Χρήσεις – Φορολογικά προβλήματα- Προοπτικές», περιοδικό Λογιστής, Ιούλιος 2001, σελ. 1068

9. Βλ. *Νικόλαος Μπάρμπας*, «Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης», περιοδικό ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σελ. 1541 επ

10. Βλ. *Κατερίνα Σαθθαΐδου*, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114

2. Μηχανισμοί τέλεσης φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου - Ειδικότερη ανάλυση των σημαντικότερων μηχανισμών φοροαποφυγής (Εξωχώριες εταιρίες, Πρακτική της υποκεφαλαιοδότησης, Ενδοομιλικές συναλλαγές)

2.1 Γενική αναφορά στους μηχανισμούς τέλεσης φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου

Όπως εκτέθηκε και παραπάνω, το φαινόμενο της φοροαποφυγής που απασχολεί ιδιαίτερα τόσο τα σύγχρονα κράτη όσο και τους διεθνείς οργανισμούς (ΟΟΣΑ και ΕΕ), είναι εκείνο που εκδηλώνεται στο πλαίσιο κατάχρησης του διεθνούς εταιρικού δικαίου. Μάλιστα, πολλές χώρες βρισκόμενες ήδη στη δίνη της οικονομικής κρίσης, υιοθετούν διάφορα μέτρα για την αντιμετώπιση της εν λόγω φοροαποφυγής, προκειμένου αφενός να διασφαλίσουν την φορολογική τους βάση αφετέρου να αποφύγουν, όσο αυτό είναι δυνατό, την απώλεια φορολογικών εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού.

Οι μηχανισμοί μέσω των οποίων τελείται η φοροαποφυγή, με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου, είναι οι εξής: μέσω «εξωχώριων εταιριών», οι οποίες είναι εγκατεστημένες στους επονομαζόμενους «φορολογικούς παραδείσους»⁽¹¹⁾, μέσω της τεχνητής μεταφοράς ζημιών στο πλαίσιο πολυεθνικών ομίλων⁽¹²⁾,

11. Βλ. Παναγιώτης Δουβής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003, σελ. 45 επ

12. Βλ. Κ. Σαθβαΐδου/Κ. Πέρρου, «Η μεταφορά και ο συμψηφισμός των ζημιών στο πλαίσιο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης», περιοδικό ΔΦΝ 2008, σελ. 87-110, 170-197. Αρχικά να αναφερθεί ότι το φορολογικό σύστημα που διέπει τους ομίλους επιχειρήσεων, τους δίνει τη δυνατότητα να συμψηφίζουν τις ζημιές που ενδεχομένως παρουσιάζουν κάποιες από τις επιχειρήσεις τους, με κέρδη άλλων εταιριών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο. Εστιάζοντας μάλιστα σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, ενώ έχει αναγνωριστεί εδώ και αρκετά χρόνια η σημασία που έχει για την αγορά η παραπάνω δυνατότητα των επιχειρήσεων, όντας διασπαρμένες σε διάφορα κράτη-μέλη, εντούτοις ως προς το θέμα αυτό δεν έχει επιτευχθεί μέχρι στιγμής η απαραίτητη ομοφωνία, ώστε να υπάρξει η σχετική εναρμόνιση των κανόνων σε κοινοτικό επίπεδο. Βέβαια, πρέπει να επισημανθεί ότι η δυνατότητα του συμψηφισμού των ζημιών και των κερδών μεταξύ επιχειρήσεων του ίδιου ομίλου, αποτελεί ένα σημαντικό μηχανισμό φοροαποφυγής. Αυτό συμβαίνει όταν οι όμιλοι επιχειρήσεων χρησιμοποιούν καταχρηστικά την εν λόγω δυνατότητα και επιτυγχάνουν μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου, παρουσιάζοντας τεχνητές μεταφορές ζημιών από τη μία επιχείρηση στην άλλη. Το τέχνασμα αυτό προσπορίζει ακόμα μεγαλύτερα οφέλη όταν οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στον ίδιο όμιλο βρίσκονται διασπαρμένες σε διάφορες χώρες, όπου προβλέπουν ιδιαίτερα χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές για τις επιχειρήσεις.

μέσω της έμμεσης μεταφοράς κερδών από χώρες με υψηλούς φορολογικούς συντελεστές σε χώρες με χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές, με αντίστοιχη διαμόρφωση των τιμών των συναλλαγών(πρακτική ενδοομιλικών τιμολογήσεων- Transfer-Pricing)⁽¹³⁾, μέσω υπερτιμολογήσεων και υποτιμολογήσεων και παραβίαση της αρχής της ανοιχτής αγοράς ή της αρχής των ίσων αποστάσεων⁽¹⁴⁾ ή, μέσω της καταχρηστικής αύξησης του δανεισμού από εταιρία που είναι εγκατεστημένη σε χώρα με χαμηλή φορολογία προς εταιρία με υψηλή φορολογία(πρακτική υποκεφαλαιοδότησης). Επίσης, άλλοι μηχανισμοί φοροαποφυγής είναι η καταχρηστική χρησιμοποίηση εταιριών χαρτοφυλακίου(holding companies)⁽¹⁵⁾,

13. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση- Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 22

14. **Βλ. [www. Transferpricing.gr](http://www.transferpricing.gr)** «Η αρχή της ανοιχτής αγοράς (ή «της ελεύθερης αγοράς» ή «των ίσων αποστάσεων», arm's length principle), η οποία θεσπίζεται και στο άρθρο 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων του ΟΟΣΑ και στα αντίστοιχα άρθρα των διμερών Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα, καθώς και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Τιμολογήσεις, επιτάσσει, μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, να μην επικρατούν ή να συνομολογούνται όροι που να διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων».

15. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1111, **Βλ. Παναγιώτης Δουβής**, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003, σελ.61. Οι εταιρίες συμμετοχών ή χαρτοφυλακίου(holding companies), είναι μία συνήθης δομή υπεράκτιας εταιρίας η οποία χρησιμοποιείται για την εκκαθάριση, τη συσσώρευση και την επανεπένδυση κερδών, που προκύπτουν από τις δραστηριότητες επιχειρήσεων σε ξένες χώρες. Η φοροαποφυγή μέσω της συγκεκριμένης εταιρικής δομής είναι δυνατόν να τελεστεί με δύο τρόπους, είτε μέσω της δημιουργίας υπεράκτιων υποκαταστημάτων της, είτε μέσω της συμμετοχής της στο μετοχικό κεφάλαιο διεθνών θυγατρικών εταιριών. Τα οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση μίας τέτοιας εταιρίας συμμετοχών συνίστανται α) στην αναβολή της πληρωμής φόρου επί των μερισμάτων, β) στην αναβολή της πληρωμής φόρου στα κεφαλαιακά κέρδη, γ) στην απουσία συναλλαγματικών ελέγχων. Πιο αναλυτικά, η εξωχώρια εταιρία συμμετοχών που θα επιλεγεί πρέπει να έχει συνάψει διμερείς φορολογικές συμφωνίες, οι οποίες θα εξασφαλίζουν: α) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλών παρακρατούμενων φόρων στη δικαιοδοσία της θυγατρικής εταιρίας, για τα μερίσματα της που διανέμονται προς την εταιρία συμμετοχών, β) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλού φόρου εισοδήματος στη δικαιοδοσία του IOFC, για τα μερίσματα που λαμβάνει η εταιρία συμμετοχών από την ξένη θυγατρική, καθώς και γ) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλού φόρου εισοδήματος στη δικαιοδοσία της μητρικής, για τα μερίσματα που λαμβάνει η τελική μητρική εταιρία από την εταιρία συμμετοχών, δ) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλής φορολόγησης στη δικαιοδοσία του IOFC, για τα κεφαλαιακά κέρδη που πραγματοποιούνται από την πώληση μετοχών της εταιρίας συμμετοχών, και τέλος, ε) απαλλαγή από συναλλαγματικούς ελέγχους στη δικαιοδοσία του IOFC.

η τακτική της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας (treaty shopping)⁽¹⁶⁾, καθώς και η μη δήλωση από φυσικά πρόσωπα των εισοδημάτων που αποκτούν στην αλλοδαπή, ή μέσω ίδρυσης καταπιστευμάτων ή «εταιριών- βιτρινών».⁽¹⁷⁾

Η παρούσα μελέτη θα εστιάσει στις πιο συνηθισμένες και σημαντικές μεθόδους φοροαποφυγής, οι οποίες είναι η ίδρυση και λειτουργία εξωχώριων εταιριών, η κατάχρηση της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης καθώς και η φοροαποφυγή που συντελείται στο πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

16. Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1111, υποσημ. 7. Θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι μεταξύ της πρακτικής της καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας («treaty- shopping») και του νόμιμου φορολογικού ανταγωνισμού υπάρχει διαχωριστική γραμμή. Ο φορολογικός ανταγωνισμός (tax competition) συνιστά μία μέθοδο ανεύρεσης της καλύτερης νομικής κατασκευής και του ευνοϊκότερου, αναλόγως την περίπτωση, φορολογικού συντελεστή. Στον αντίποδα, η τακτική του treaty shopping συνιστά αφενός μία μέθοδο φοροαποφυγής, αφετέρου μέσω αυτής παραβιάζεται η αμοιβαιότητα που διέπει μία σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, ενώ επέρχεται αλλοίωση της ισορροπίας, όσον αφορά τις παραχωρήσεις που έχουν κάνει τα συμβαλλόμενα μέρη. Περίπτωση καταχρηστικής χρησιμοποίησης των συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας στοιχειοθετείται όταν ο κάτοικος μιας τρίτης χώρας, η οποία ουδεμία σχέση έχει με τη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ δύο άλλων χωρών, «χώνεται» σε μία τέτοια σύμβαση απολαμβάνοντας οφέλη από μία σύμβαση, στην οποία η χώρα κατοικίας του δεν εμπλέκεται. Τα οφέλη αυτά μπορεί να είναι φορολογικά αλλά και άλλου τύπου, όπως το γεγονός ότι η χώρα κατοικίας του, μη μετέχοντας στην εν λόγω σύμβαση, δεν προβαίνει σε αμοιβαίες ανταλλαγές πληροφοριών. Επίσης, όπως υποστηρίζεται, η πρακτική του treaty shopping αποτελεί και έναν αντικίνητρο στη σύναψη συμβάσεων αποφυγής διπλής φορολογίας, καθώς εάν ένα τρίτο κράτος μέσω αυτής της τακτικής αφενός απολαμβάνει τα οφέλη από μία σύμβαση (μειωμένη φορολογία για τους κατοίκους του), στην οποία δεν μετέχει, αφετέρου αποφεύγει τις αμοιβαίες υποχρεώσεις που απορρέουν από μία τέτοια σύμβαση, όπως είναι η αμοιβαία ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών, τότε αναμενόμενο είναι να μην θέλει να υπογράψει μία τέτοια σύμβαση, η οποία πέραν των ωφελειών δημιουργεί και υποχρεώσεις για τα εμπλεκόμενα μέρη., Βλ.(παραπλήσιο θέμα) Μαρία Στυλιανίδου, «Η αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 25 επ, και κυρίως σελ. 32

17. Βλ. [www. businessdictionary.com](http://www.businessdictionary.com), Οι εταιρίες αυτές είναι γνωστές στη διεθνή βιβλιογραφία με τον ως “front companies”, “shell companies”, “international business corporations”, “personal investment companies”. Οι εν λόγω εταιρίες λειτουργούν ως οχήματα για εμπορικές δραστηριότητες άλλων εταιριών, ενώ οι ίδιες είτε δεν έχουν σημαντικά κεφάλαια είτε δεν έχουν δραστηριότητες. Μολονότι, δεν είναι παράνομες αυτές καθαυτές, σε πρακτικό επίπεδο, ιδιαίτερα αυτές που είναι εγκατεστημένες σε φορολογικούς παραδείσους, χρησιμοποιούνται αφενός ως μέσο φοροαποφυγής, αφετέρου χρησιμοποιούνται τόσο για την κάλυψη παράνομων δραστηριοτήτων, όσο και για πιο απλές περιπτώσεις, όπως η προστασία μίας μητρικής εταιρίας ή ενός εμπορικού σήματος από μία αρνητική διαφήμιση, λόγω π.χ κάποιου ατυχήματος.

2.2 Ειδικότερη ανάλυση των σημαντικότερων μορφών φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου

2.2.1 Εξωχώριες Εταιρίες(offshore) και Φορολογικοί Παράδεισοι- Η έννοια και βασικά χαρακτηριστικά τους

Εκκινώντας από την έννοια των «Φορολογικών Παραδείσων» ή αλλιώς των Διεθνών Υπεράκτιων Οικονομικών Κέντρων(ΙΟFC), πρέπει να επισημανθεί ότι η εν λόγω έννοια δεν μπορεί να προσδιοριστεί με επακριβή και ολοκληρωμένο τρόπο, καθώς για να χαρακτηριστεί μία συγκεκριμένη περιοχή ως «φορολογικός παράδεισος», είναι ζήτημα πολλών παραμέτρων. Επί του ζητήματος αυτού και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης(ΟΟΣΑ), σε σχετικό έγγραφο του⁽¹⁸⁾, αναφέρει πως αν και ο όρος «φορολογικοί παράδεισοι» δεν δύναται να έχει μια συγκεκριμένη τεχνική σημασιολογία, εντούτοις μπορεί να προσδιοριστεί, μεταξύ, αφενός των κρατών που είναι σε θέση να χρηματοδοτούν τις δημόσιες υπηρεσίες τους, αντλώντας έσοδα μέσω της μηδενικής ή απλά χαμηλής φορολογίας επί προσώπων που δεν κατοικούν σε αυτό, προσφέροντάς τους παράλληλα

18. Βλ. <http://www.bankofgreece.gr/Pages/el/deia/cooperation.aspx#oecd>, «Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) ιδρύθηκε το 1961 και εδρεύει στο Παρίσι. Μέλη του είναι 30 χώρες από όλο τον κόσμο και ο αριθμός αυτός αυξάνεται συνεχώς. Μέσω αυτού του οργανισμού οι χώρες-μέλη μπορούν να συγκρίνουν την πολιτική τους σε συγκεκριμένα θέματα, να αναζητήσουν απαντήσεις σε κοινά προβλήματα και να συντονίσουν την εθνική τους πολιτική με τη διεθνή. Σκοπός του ΟΟΣΑ είναι να συσπειρώσει τις κυβερνήσεις των δημοκρατικών χωρών γύρω από: Την στήριξη της βιώσιμης ανάπτυξης, τη μείωση της ανεργίας, την άνοδο του βιοτικού επιπέδου, τη διατήρηση της χρηματοοικονομικής σταθερότητας, τη βοήθεια προς τρίτες χώρες όσον αφορά στην οικονομική τους ανάπτυξη, την ανάπτυξη του παγκόσμιου εμπορίου». Βλ. www.oecd.gr, «**Harmful tax competition: an emerging global issue**», 1998, p.20. «While the concept of “tax haven” does not have a precise technical meaning, it is recognised that a useful distinction may be made between, on the one hand, countries that are able to finance their public services with no or nominal income taxes and that offer themselves as places to be used by non-residents to escape tax in their country of residence and, on the other hand, countries which raise significant revenues from their income tax but whose tax system has features constituting harmful tax competition. 43. In the first case, the country has no interest in trying to curb the “race to the bottom” with respect to income tax and is actively contributing to the erosion of income tax revenues in other countries. For that reason, these countries are unlikely to co-operate in curbing harmful tax competition. By contrast, in the second case, a country may have a significant amount of revenues which are at risk from the spread of harmful tax competition and it is therefore more likely to agree on concerted action».

και το κατάλληλο νομικό έδαφος, προκειμένου να αποφύγουν τη φορολογία στη χώρα διαμονής τους, αφετέρου των κρατών που εγείρουν σημαντικά έσοδα από τον φόρο εισοδήματός τους, αλλά την ίδια στιγμή το φορολογικό τους σύστημα παρουσιάζει χαρακτηριστικά επιζήμιου φορολογικού ανταγωνισμού.

Πιο συγκεκριμένα, το 1998 ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης(ΟΟΣΑ) συνέστησε τέσσερα κριτήρια προκειμένου να χαρακτηρίσει ένα κράτος-δικαιοδοσία, ως «φορολογικό παράδεισο».

Τα κριτήρια αυτά είναι τα εξής: α) η έλλειψη οποιασδήποτε φορολόγησης ή την επιβολή πολύ χαμηλών φόρων εισοδήματος, β) η απουσία αποτελεσματικής ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των αρχών των κρατών, αναφορικά με πρόσωπα που ωφελούνται από την μηδενική ή χαμηλή φορολόγηση, γ) η έλλειψη διαφάνειας, αφενός ως προς την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, αφετέρου ως προς τη διοικητική συνεργασία των αρχών, δ) η απουσία ουσιαστικών δραστηριοτήτων στα επίμαχα κράτη και η χρησιμοποίησή τους αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς.⁽¹⁹⁾ Το τελευταίο ωστόσο κριτήριο, απαλείφθηκε στο πλαίσιο των εργασιών της επιτροπής του ΟΟΣΑ για τις φορολογικές υποθέσεις το 2001, από τις σχετικές αξιολογήσεις των κρατών.⁽²⁰⁾

Τα κράτη που σύμφωνα με τα προαναφερθέντα κριτήρια μπορούν να χαρακτηριστούν ως «φορολογικοί παράδεισοι», ευνοούν τη σύσταση σε αυτά των λεγόμενων «υπεράκτιων» ή «εξωχώριων» ή «offshore» εταιριών. Σε διεθνές επίπεδο, έχει επικρατήσει να θεωρούνται, ως εξωχώριες εταιρίες, οι εταιρίες οι οποίες δεν δραστηριοποιούνται στη χώρα στην οποία έχουν την καταστατική τους έδρα,

19. Βλ. www.oecd.gr, «*countering offshore tax evasion*», p.11

«the OECD set out a number of factors for identifying tax havens. The four key factors were: 1) No or nominal tax on the relevant income; 2) Lack of effective exchange of information; 4) Lack of transparency; 4) No substantial activities».

20. Βλ. [www. taxjustice.net](http://www.taxjustice.net), «*Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres*», p. 2. «However, the fourth criterion of 'no substantial activities' was rejected by the new US administration as announced by Treasury Secretary O'Neill in July 2001, and it was formally withdrawn in the OECD's 2002 Progress report (OECD 2001, 10)».

αλλά σε άλλες χώρες, ενώ συγχρόνως οι μετοχές τους ή οι παραστατικοί τίτλοι ιδιοκτησίας τους είναι ανώνυμοι⁽²¹⁾.

Εστιάζοντας στην ελληνική θεωρία και νομολογία, στο πλαίσιο εξέτασης της έννοιας των «offshore» εταιριών, καθίσταται σαφές ότι ο αγγλικής προελεύσεως όρος «offshore company» δεν αποδίδεται στα ελληνικά με μία συγκεκριμένη λέξη.

Αντίθετα, όπως προκύπτει από διάφορα νομικά κείμενα, χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι, όπως «εξωχώρια», «υπεράκτια», «υπερόρια» ή «υπερπόντια» εταιρία, προκειμένου να αποδοθεί ο προαναφερθείς αγγλικός όρος. Σε επίπεδο ελληνικής νομολογίας⁽²²⁾ ο όρος που χρησιμοποιείται πιο συχνά είναι αυτός της «υπεράκτιας» εταιρίας. Όμως ο Έλληνας νομοθέτης, όπως θα εκτεθεί και παρακάτω, φαίνεται να υιοθετεί στις διάφορες νομοθετικές του παρεμβάσεις τον όρο «εξωχώρια» εταιρία.

Προτού γίνει μνεία της ελληνικής νομοθεσίας, στην οποία χρησιμοποιείται ο όρος «εξωχώρια» εταιρία, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι κοινός τόπος σε όλες τις μεταφραστικές εκδοχές του όρου «offshore company», είναι ότι αποδίδεται με εύστοχο τρόπο η εξωεδαφική διάσταση των συγκεκριμένων εταιρικών μορφωμάτων, δηλαδή μέσω του ίδιου του ορισμού, δίνεται έμφαση στη διάσταση μεταξύ του τόπου ίδρυσης και του τόπου λειτουργίας τους.

21. Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1109

22. Βλ. ΜπρΠειρ 2166/2011(ΝοΒ 2012, σελ. 98), «... πιθανολογείται ότι η αιτούσα αποτελεί υπεράκτια εταιρία, η οποία συστάθηκε σύμφωνα με το δίκαιο των νήσων Marshall, έχει ως καταστατική της έδρα τις νήσους Marshall (πόλη Majuro) και ως πραγματική της έδρα τον Πειραιά,...», ΕφΠειρ 601/2011, «Εν προκειμένω, από τα αυτά ως άνω αποδεικτικά μέσα αποδεικνύεται περαιτέρω ότι ο δεύτερος εκκαλών, ο οποίος ετύγχανε ο κυρίαρχος μέτοχος και είχε τον πλήρη διοικητικό, επιχειρηματικό και διαχειριστικό έλεγχο οκτώ υπεράκτιων πλοιοκτητριών εταιριών ενός πλοίου εκάστη (των ...) και της διαχειρίστριας των πλοίων των εν λόγω εταιριών επίσης υπερακτίου εταιρίας πρώτης εκκαλούσης, εχουσών όλων κοινή εγκατάσταση και πραγματική έδρα επί της ως άνω αναφερομένης διευθύνσεως...».

Στο πλαίσιο της ελληνικής νομοθεσίας ένας πρώτος ορισμός της εξωχώριας εταιρίας εντοπίζεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 3091/2002, σύμφωνα με την οποία «ως εξωχώριες(offshore) έχει επικρατήσει διεθνώς να θεωρούνται εταιρίες που δεν έχουν δραστηριότητα στη χώρα στην οποία φέρονται ότι έχουν την καταστατική τους έδρα και των οποίων οι μετοχές ή οι τίτλοι παραστατικοί της ιδιοκτησίας είναι κατά κανόνα ανώνυμοι. Για τις χώρες αυτές έχει επικρατήσει διεθνώς ο όρος φορολογικός παράδεισος, γιατί επιτρέπει τη μη φορολόγηση της εξωχώριας εταιρίας ή τη φορολόγησή της κατά τρόπο ευνοϊκό».(23)

Επίσης, στο πλαίσιο του ίδιου νόμου και συγκεκριμένα στο άρθρο 5 παρ. 7 εδ. β' ο ορισμός που δόθηκε στην «offshore» εταιρία έχει ως εξής: «εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης».

Στο ίδιο μοτίβο μέχρι το 2010 και συγκεκριμένα στο πλαίσιο του άρθρου 31 παρ. 1 στοιχ. στ' του παλιού Κ.Φ.Ε (Ν.2238/1994), εξακολουθούσε να κινείται η μεταφραστική εκδοχή του όρου «offshore company», σύμφωνα με την οποία ως εξωχώρια εταιρία οριζόταν «η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης».(24)

Με το Ν. 3842/2010, ωστόσο, και τις μεταβολές που αυτός επέφερε, ο όρος της «εξωχώριας» εταιρίας απαλείφθηκε οριστικά από το κείμενο του νόμου, πράγμα το οποίο συνεχίζει να υφίσταται και στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013)(25).

23. Βλ. Αιτιολογική έκθεση νόμου υπ' αριθμ. 3091/2002, «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ/Α/330/24.12.2002)

24. Βλ. «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΦΕΚ/Α/151/16.9.1994)

25. Βλ. άρθρο 51 Α του ΚΦΕ(Ν. 2238/1994), «4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που (κατά την 1η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής) δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία (μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010): α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής

συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά. 7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος: α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή», που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα».

Βλ. άρθρο 65 Ν. 4172/2013, «1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου. 2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών. 3. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. 6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος: α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα».

Μάλιστα, όπως χαρακτηριστικά είχε αναφερθεί με αφορμή την εξάλειψη της έννοιας των «εξωχώριων εταιριών» στο πλαίσιο των τροποποιήσεων του Ν. 3842/2010, «η εμπλοκή μιας υπεράκτιας εταιρίας με την ελληνική φορολογική νομοθεσία γίνεται πλέον σύμφωνα με το άρθρο 51 Α του ΚΦΕ, βάσει της διάκρισης μεταξύ συνεργάσιμων κρατών στο φορολογικό τομέα και κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς».⁽²⁶⁾ Να επισημανθεί, ότι η προαναφερθείσα παρατήρηση ισχύει και στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), καθώς, όπως ήδη εκτέθηκε, η διάκριση μεταξύ συνεργάσιμων κρατών και κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, επαναλαμβάνεται στο πλαίσιο του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, με πανομοιότυπο περιεχόμενο. Η μοναδική διαφοροποίηση, συνίσταται στη μείωση ενός ποσοστού(από 60% σε 50%) που τίθεται ως κριτήριο, προκειμένου να θεωρηθεί ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Από τους ορισμούς των εννοιών των «εξωχώριων» ή «υπεράκτιων» εταιριών καθίσταται εμφανές, ότι ο Έλληνας νομοθέτης έχει συνδέσει την έννοια των υπεράκτιων εταιριών αποκλειστικά με το στοιχείο του μηδενικού ή χαμηλού φορολογικού συντελεστή, το οποίο αν και συνιστά βασικό χαρακτηριστικό των «εξωχώριων» δικαιοδοσιών (φορολογικών παραδείσων) δεν είναι το μοναδικό. Όπως θα εκτεθεί αναλυτικότερα στην συνέχεια, τα κριτήρια χαρακτηρισμού μιας δικαιοδοσίας, η οποία φιλοξενεί «υπεράκτιες» εταιρίες, ως «φορολογικού παραδείσου», δεν είναι μόνο φορολογικού τύπου, απλώς έχει επικρατήσει η εν λόγω έννοια σε διεθνές επίπεδο⁽²⁷⁾.

Υπό το πρίσμα αυτό, προτείνεται ως «εξωχώρια» εταιρία να ορίζεται «η εταιρία εκείνη στην οποία αφενός μεν υφίσταται εξ ορισμού διάσταση μεταξύ του τόπου ίδρυσης και του τόπου λειτουργίας της, αφετέρου δε ιδρύεται σε δικαιοδοσίες που προσφέρουν διόδους διαφυγής από τις νομικές υποχρεώσεις που συνεπάγεται η

26. Βλ. Άγγελος Π. Μπώλος, «Εξωχώριες εταιρίες (offshore companies) και ελληνική έννομη τάξη», ΝοΒ 61/2013, σελ. 937

27. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003, σελ. 137

ένταξη ενός ατόμου ή μιας επιχείρησης (ενός φυσικού ή νομικού προσώπου) σε μια συντεταγμένη Πολιτεία, όπως είναι λ.χ η καταβολή των αναλογούντων φόρων, η εφαρμογή αναγκαστικών διατάξεων του κληρονομικού ή του εταιρικού δικαίου, η υπαγωγή των χρηματοπιστωτικών και χρηματοοικονομικών υπηρεσιών σε συγκεκριμένο κανονιστικό (εποπτικό) πλαίσιο κ.ο.κ ».(28)

2.2.1.1 Τα κίνητρα και τα κριτήρια ίδρυσης μιας εξωχώριας εταιρίας

Αρχικά, πρέπει να επισημανθεί ότι η ίδρυση μίας «εξωχώριας» εταιρίας είναι μία διαδικασία, η οποία προσπορίζει πολλά οφέλη στον ιδρυτή της. Τα πλεονέκτημα της ίδρυσης μιας τέτοιας εταιρίας είναι εξής: Κατ' αρχάς, η διαδικασία ίδρυσης μιας τέτοιας εταιρίας είναι μία εύκολη, σύντομη διαδικασία, με χαμηλό κόστος, ελάχιστο απαιτούμενο εταιρικό κεφάλαιο και περιορισμένες διατυπώσεις. Δεύτερον, οι εταιρίες αυτές εξασφαλίζουν την ανωνυμία των πραγματικών μετόχων και διοικητών της εταιρίας, ενώ δίνεται η δυνατότητα σύστασής της και με έναν μόνο μέτοχο(μονοπρόσωπη εταιρία). Τρίτο στοιχείο που αποτελεί και το βασικότερο κίνητρο για την ίδρυση μίας «εξωχώριας» εταιρίας είναι η απαλλαγή από διάφορες φορολογικές επιβαρύνσεις. Πιο συγκεκριμένα, απαλλάσσονται από φόρους κληρονομιάς, δωρεάς, μεταβίβασης και γονικής παροχής στις περιπτώσεις ακινήτων. Επίσης, απαλλάσσονται από το φόρο τόκων στις καταθέσεις, το πόθεν έσχες τόσο στην αγορά περιουσιακών στοιχείων όσο και στην νομιμοποίηση εσόδων από παράνομες δραστηριότητες και γενικότερα οι φορολογικοί συντελεστές στα κέντρα που τις φιλοξενούν (Διεθνή Υπεράκτια Οικονομικά Κέντρα IOFC) είναι ιδιαίτερος χαμηλοί σε σχέση με άλλες χώρες. Άλλοι λόγοι-κίνητρα, για την επένδυση της προσωπικής περιουσίας, στο πλαίσιο μίας «εξωχώριας» εταιρίας, αποτελούν η αποφυγή δεσμεύσεων της ατομικής περιουσίας, με τη διασφάλιση από πιθανές διεκδικήσεις δανειστών στο μέλλον, η αποφυγή διεκδικήσεων συζύγων σε περίπτωση διαζυγίου, η ύπαρξη τραπεζικού απορρήτου η οποία εμποδίζει την διενέργεια ελέγχων, προστατεύοντας του κατόχους των τραπεζικών καταθέσεων.

28. Βλ. Άγγελος Π. Μπώλος, «Εξωχώριες εταιρίες(offshore companies) και ελληνική έννομη τάξη», ΝοΒ 61/2013, σελ. 937

Τέλος, η ίδρυση και λειτουργία μίας «εξωχώριας» εταιρίας οδηγεί στην αποφυγή της εφαρμογή της αντίστοιχης εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, για τις επιχειρήσεις που απασχολούν εργαζόμενους εκτός των συνόρων της μητρικής εταιρίας, ενώ απουσιάζουν οποιοδήποτε συναλλαγματικοί περιορισμοί.⁽²⁹⁾

Είναι εμφανές ότι όλες οι «εξωχώριες» εταιρίες προσφέρουν σημαντικά πλεονεκτήματα, φορολογικού τύπου και μη, σε όσους τις επιλέξουν ως επενδυτικό μέσο της προσωπικής τους περιουσίας. Βέβαια, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, οι «εξωχώριες» εταιρίες «φιλοξενούνται» στα επονομαζόμενα Διεθνή Υπεράκτια Οικονομικά Κέντρα (εφεξής IOFC). Αυτό σημαίνει ότι, ο επιχειρηματίας που θα αποφασίσει να επενδύσει την προσωπική του περιουσία σε μία «εξωχώρια» εταιρία, θα πρέπει να ερευνήσει και να επιλέξει το IOFC, που τον συμφέρει καλύτερα, τόσο από φορολογικής σκοπιάς, όσο και από πλευράς νομικού καθεστώτος που επικρατεί στο εκάστοτε IOFC. Η επιλογή του καταλληλότερου IOFC βρίσκεται σε συνάρτηση με το είδος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που πρόκειται να αναπτυχθεί, καθώς η εκάστοτε δικαιοδοσία που περιγράφεται ως «φορολογικός παράδεισος», αφενός δεν σημαίνει κατ' ανάγκη φορολογική ασυλία ή ίδια φορολογική πολιτική για κάθε είδους οικονομική δραστηριότητα, αφετέρου το εκεί υφιστάμενο νομικό καθεστώς, πιθανόν, να μην είναι συμφέρον για όλες τις οικονομικές δραστηριότητες.⁽³⁰⁾ Εν ολίγοις, ο όρος «φορολογικοί παράδεισοι», ο οποίος έχει καθιερωθεί σε διεθνές επίπεδο και αναφέρεται στις «εξωχώριες» δικαιοδοσίες, δεν θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά, στο πλαίσιο δηλαδή μόνο παροχής φορολογικών πλεονεκτημάτων, από μέρους των αντίστοιχων «εξωχώριων» δικαιοδοσιών.

Εστιάζοντας στον τομέα των φορολογικών προνομίων που προσφέρουν οι «εξωχώριες» δικαιοδοσίες, τα οποία βεβαίως δεν είναι τα μοναδικά αλλά είναι από τα πιο σημαντικά, μπορούμε να διακρίνουμε τα διεθνή υπεράκτια οικονομικά κέντρα σε τρεις κατηγορίες:

29. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003, σελ. 49

30. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003, σελ. 137

Στην πρώτη κατηγορία ανήκουν εκείνες οι δικαιοδοσίες, οι οποίες δεν επιβάλλουν καμία φορολογία (Bahamas, Bermuda, Cayman islands etc.). Στην δεύτερη κατηγορία, η οποία διαιρείται σε δύο υποκατηγορίες, ανήκουν αφενός οι δικαιοδοσίες οι οποίες προσφέρουν χαμηλή φορολόγηση (Barbados, Belgium, Dublin etc.) αφετέρου δικαιοδοσίες που προσφέρουν ειδικά φορολογικά προνόμια σε ορισμένες εταιρικές μορφές (Αυστρία, Δανία, Γαλλία).

Στην τρίτη κατηγορία των «υπεράκτιων» δικαιοδοσιών, εντάσσονται δικαιοδοσίες οι οποίες αν και έχουν υψηλή αναλογία φόρων, εντούτοις προσφέρουν σημαντικά πλεονεκτήματα και οφέλη στις εταιρίες οι οποίες δεν είναι εγκατεστημένες (Ireland, Singarore, Grenada etc). Το ζήτημα του αν μια εταιρία είναι εγκατεστημένη ή μη, κρίνεται σε κάποιες δικαιοδοσίες, βάση του τόπου που διευθύνεται και ελέγχεται, δηλαδή βάσει του τόπου συνάντησης των μελών της εταιρίας.⁽³¹⁾

Γίνεται λοιπόν αντιληπτό, βάσει των όσων προεκτέθηκαν, ότι η επένδυση μιας προσωπικής περιουσίας, στο πλαίσιο υπεράκτιων δραστηριοτήτων, δεν βασίζεται γενικά και αόριστα στα πλεονεκτήματα που κάθε «offshore» εταιρία προσφέρει, αλλά επεκτείνεται και στην αναζήτηση του κατάλληλου, αναλόγως και του είδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας, Διεθνούς Υπεράκτιου Οικονομικού Κέντρου που θα φιλοξενήσει την εκάστοτε υπεράκτια εταιρία. ⁽³²⁾

2.2.1.2 Οι δομές των εξωχώριων εταιριών και η τέλεση φοροαποφυγής στο πλαίσιο λειτουργίας τους

Είναι σημαντικό να επισημανθεί ότι, απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροαποφυγής, η οποία τελείται μέσω του μηχανισμού των «εξωχώριων» εταιριών, είναι να γίνει κατανοητός ο τρόπος λειτουργίας των διαφόρων δομών «εξωχώριων» εταιριών στα Διεθνή Υπεράκτια Οικονομικά κέντρα (IOFC) στα οποία και «φιλοξενούνται».

31. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003, σελ. 135-136, Βλ. Άγγελος Π. Μπώλος, «Εξωχώριες εταιρίες (offshore companies) και ελληνική έννομη τάξη», ΝοΒ 61/2013, σελ. 942-943

32. Βλ. Χ. Παμπούκης, «Οι υπεράκτιες (offshore) εταιρίες στο ελληνικό ιδιωτικό διεθνές δίκαιο», ΔΕΕ 10/2001, σελ. 966

Στην παρούσα λοιπόν μελέτη, θα παρουσιαστούν αφενός οι τρόποι λειτουργίας των παρακάτω «εξωχώριων» δομών, αφετέρου οι μηχανισμοί τέλεσης φοροαποφυγής, στο πλαίσιο λειτουργίας των εν λόγω εταιριών.

- **Οι εταιρίες συμμετοχών (Holding Companies)**

Οι εταιρίες συμμετοχών ή χαρτοφυλακίου(holding companies), είναι μία συνήθης δομή «υπεράκτιας» εταιρίας η οποία χρησιμοποιείται για την εκκαθάριση, τη συσσώρευση και την επανεπένδυση κερδών, που προκύπτουν από τις δραστηριότητες επιχειρήσεων σε ξένες χώρες. Η φοροαποφυγή⁽³³⁾ μέσω της συγκεκριμένης εταιρικής δομής είναι δυνατόν να τελεστεί με δύο τρόπους, είτε μέσω της δημιουργίας υπεράκτιων υποκαταστημάτων της, είτε μέσω συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο διεθνών θυγατρικών εταιριών. Η δεύτερη αυτή πρακτική είναι και η πιο συνηθισμένη. Τα οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση μίας τέτοιας εταιρίας συμμετοχών συνίστανται: α) στην αναβολή της πληρωμής φόρου επί των μερισμάτων, β) στην αναβολή της πληρωμής φόρου στα κεφαλαιακά κέρδη, γ) στην απουσία συναλλαγματικών ελέγχων.

Πιο αναλυτικά, η «εξωχώρια» εταιρία συμμετοχών που θα επιλεγεί, πρέπει να έχει συνάψει διμερείς φορολογικές συμφωνίες, οι οποίες θα εξασφαλίζουν: α) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλών παρακρατούμενων φόρων στη δικαιοδοσία της θυγατρικής εταιρίας, για τα μερίσματα της που διανέμονται προς την εταιρία συμμετοχών, β) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλού φόρου εισοδήματος στη δικαιοδοσία του IOFC, για τα μερίσματα που λαμβάνει η εταιρία συμμετοχών από την ξένη θυγατρική, καθώς και γ) απαλλαγή ή επιβολή χαμηλού φόρου εισοδήματος στη δικαιοδοσία της μητρικής, για τα μερίσματα που λαμβάνει η τελική μητρική εταιρία από την εταιρία συμμετοχών,

33. Βλ. *Κατερίνα Σαθθαΐδου*, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1111

δ) απαλλαγή η επιβολή χαμηλής φορολόγησης στη δικαιοδοσία του IOFC, για τα κεφαλαιακά κέρδη που πραγματοποιούνται από την πώληση μετοχών της εταιρίας συμμετοχών, και τέλος, ε) απαλλαγή από συναλλαγματικούς ελέγχους στη δικαιοδοσία του IOFC.

Προκειμένου να γίνει πιο κατανοητή η τέλεση φοροαποφυγής μέσω της συγκεκριμένης «υπεράκτιας» δομής, θα παρατεθούν στην συνέχεια διάφορες περιπτώσεις και τρόποι λειτουργίας της εν λόγω «offshore» δομής.

Πρώτη περίπτωση και τρόπος λειτουργίας της εν λόγω εταιρικής δομής είναι στο πλαίσιο χρηματοδότησης μιας θυγατρικής εταιρίας από τη μητρική της, μέσω συμμετοχής της δεύτερης στο μετοχικό κεφάλαιο της πρώτης. Είναι γνωστό λοιπόν, ότι όταν η μητρική εταιρία κατέχει μετοχές της θυγατρικής, δικαιούται και τα αντίστοιχα μερίσματα εκ μέρους της. Όμως, επί των μερισμάτων αυτών επιβάλλεται φόρος, του οποίου επιδιώκεται είτε αποφυγή είτε η μείωση με την παρεμβολή, μιας εταιρίας συμμετοχών, μεταξύ μητρικής και της θυγατρικής. Πιο συγκεκριμένα, η εταιρία συμμετοχών, η οποία και «φιλοξενείται» σε κάποιο Διεθνές Υπεράκτιο Οικονομικό κέντρο(IOFC), αγοράζει το ποσοστό των μετοχών της θυγατρικής εταιρίας που επένδυσε σ' αυτήν η μητρική, έτσι ώστε τα μερίσματα να καταβάλλονται πλέον στην «offshore» εταιρία. Λαμβάνοντας όμως υπόψη το γεγονός ότι η εταιρία συμμετοχών έχει συσταθεί σε κάποιο IOFC, το οποίο έχει συνάψει ειδική ευνοϊκή φορολογική συμφωνία ή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με τη χώρα εγκατάστασης της θυγατρικής εταιρίας, ο φόρος που προκύπτει από τα μερίσματα που διανέμει η τελευταία στο IOFC είναι μικρότερος ή και μηδενικός, σε σύγκριση με αυτόν που θα καταβαλλόταν στο πλαίσιο λειτουργίας του παραδοσιακού μοντέλου της απευθείας συναλλαγής μητρικής και θυγατρικής εταιρίας. Πάντως στην περίπτωση μη επιβολής οποιουδήποτε φόρου, τα κέρδη που θα προκύψουν χρησιμοποιούνται είτε για τις ανάγκες της θυγατρικής εταιρίας, είτε επανεπενδύονται.

Δεύτερη περίπτωση και τρόπος λειτουργίας των εταιριών συμμετοχής συντελείται σε επίπεδο κεφαλαιακών κερδών(υπεραξία). Κατ' αρχήν, να επισημανθεί ότι τα κεφαλαιακά κέρδη προκύπτουν στην περίπτωση που μια εταιρία προβεί σε πώληση

των μετοχών της, ενώ υπάρχουν χώρες οι οποίες επιβάλλουν φόρο επί των κεφαλαιακών κερδών που αποκομίζει μία εταιρία πωλώντας τις μετοχές της.

Διακρίνουμε λοιπόν δύο περιπτώσεις, προκειμένου να γίνει αντιληπτή η λειτουργία της εταιρίας συμμετοχών. Σε περίπτωση λοιπόν που δεν γίνει χρήση μιας εταιρίας συμμετοχών και η θυγατρική εταιρία η οποία είναι εγκατεστημένη σε χώρα η οποία φορολογεί τα κεφαλαιακά κέρδη, πουλήσει απευθείας τις μετοχές της σε μια εταιρία τρίτης χώρας, θα φορολογηθεί κατά την είσπραξη των κερδών της. Στην περίπτωση όμως που ιδρυθεί μία «offshore» εταιρία συμμετοχών, προκειμένου να παρακαμφθεί η εν λόγω φορολογική επιβάρυνση, η διαδικασία που θα ακολουθηθεί είναι η εξής. Οι μετοχές της θυγατρικής εταιρίας θα πωληθούν σε μία υπεράκτια εταιρία(με τη μορφή εταιρίας συμμετοχών), με τη χώρα της οποίας έχει συμφωνηθεί ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς σε επίπεδο υπεραξίας. Η υπεράκτια επιχείρηση που επιλέγεται, έχει την έδρα της σε IOFC στο οποίο δε φορολογούνται τα κεφαλαιακά κέρδη. Ως εκ τούτου, όταν πουλήσει τις μετοχές που κατέχει στην εταιρία της τρίτης χώρας, η οποία ήθελε εξ αρχής να τις αγοράσει, δε θα υπαχθεί σε φόρο υπεραξίας. Είναι λοιπόν εμφανές ότι και ο εν λόγω τρόπος λειτουργίας της offshore εταιρίας συμμετοχών αποσκοπεί στην αποφυγή καταβολής του φόρου επί των κεφαλαιακών κερδών.

Τέλος, η ίδρυση μιας «offshore» εταιρίας συμμετοχών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί και για την αποφυγή συναλλαγματικών ελέγχων, που πιθανόν να επιβάλλει η χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη η μητρική εταιρία, ως προς τις ξένες επενδύσεις. Ως εκ τούτου, αντί τα κέρδη από μία ξένη θυγατρική να επαναπατριστούν στην μητρική, δεχόμενα συναλλαγματικούς ελέγχους, επιλέγεται το κατάλληλο Διεθνές Υπεράκτιο Οικονομικό κέντρο(IOFC), στο οποίο και ιδρύεται μία εταιρία συμμετοχών. Στην εν λόγω εταιρία λοιπόν μεταφέρονται και συγκεντρώνονται τα κέρδη από τις ξένες συναλλαγές, τα οποία σημειωτέον δεν θα υποστούν κανένα συναλλαγματικό έλεγχο, εφόσον το συγκεκριμένο IOFC που θα έχει επιλεγεί για το συγκεκριμένο σκοπό δεν θα επιβάλλει τέτοιους ελέγχους.⁽³⁴⁾

34. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 59-65

- **Οι Τραπεζικές εταιρίες (Banking Companies)**

Ένας άλλος τύπος «offshore» εταιρίας είναι οι τραπεζικές εταιρίες (Banking Companies). Τα εν λόγω τραπεζικά ιδρύματα, που εδρεύουν σε διάφορους «φορολογικούς παραδείσους» έχοντας καθιερωθεί, ιδιαίτερα, τα τελευταία χρόνια, ως νέα φορολογικά καταφύγια, τα οποία συνήθως αποτελούν θυγατρικές εταιρίες μεγάλων διεθνών τραπεζών⁽³⁵⁾, λειτουργούν ως εξής: πρώτον αναλαμβάνουν τη χρηματοδότηση εταιριών σε διεθνές επίπεδο, εξασφαλίζοντας την αποφυγή οποιουδήποτε συναλλαγματικού ελέγχου στους πελάτες τους, πράγμα το οποίο οφείλεται στο καθεστώς που ισχύει στον «φορολογικό παράδεισο», ο οποίος έχει επιλεγεί για την «φιλοξενία» των συγκεκριμένων υπεράκτιων εταιριών. Δεύτερον, παρέχουν προνομιακές καταθέσεις, απαλλαγμένες από τους παρακρατούμενους φόρους που ισχύουν επί των τόκων. Τρίτον, το τραπεζικό απόρρητο διασφαλίζει την ανωνυμία των καταθετών, προστατεύοντας τους πελάτες τους κατά τρόπο αποτελεσματικό.⁽³⁶⁾ Ενδεικτικά μερικές από τις χώρες οι οποίες αποτελούν δικαιοδοσίες, στο πλαίσιο των οποίων ιδρύονται οι εν λόγω εταιρικές δομές είναι, η Μαδέρα, το Ντουμπάι, η Μάλτα, η Σιγκαπούρη, Ο Παναμάς, οι Νήσοι Κουκ κ.λ.π.⁽³⁷⁾

- **Επενδυτικές Εταιρίες (Investments Companies)**

Ένας άλλος τύπος «υπεράκτιας» εταιρίας είναι οι επενδυτικές εταιρίες, οι οποίες αναλαμβάνουν την επένδυση κεφαλαίων που έχουν συγκεντρωθεί σε αυτά. Πιο συγκεκριμένα, στόχος των επενδυτικών εταιριών είναι τα έσοδα ή οι τόκοι που θα προκύψουν από τις διάφορες επενδύσεις, είτε να μην φορολογηθούν καθόλου είτε να φορολογηθούν με τον μικρότερο δυνατό φόρο. Για να επιτευχθεί ο παραπάνω στόχος εφαρμόζονται δύο πρακτικές, είτε τα συγκεντρωμένα κεφάλαια επενδύονται σε χώρες, οι οποίες έχουν συνάψει ευνοϊκές φορολογικές συμβάσεις με το Υπεράκτιο Οικονομικό Κέντρο στο οποίο εδρεύει η επενδυτική εταιρία,

35. Βλ. [www.el.Wikipedia.org/Wiki/Υπεράκτια Εταιρία](http://www.el.Wikipedia.org/Wiki/Υπεράκτια_Εταιρία)

36. Βλ. Παναγιώτης Δουβής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 89-92

37. Βλ. www.worldoffshorebanks.com

είτε κατατίθενται σε ομόλογα ή σε τραπεζικά ιδρύματα, καθώς αφενός τα ομόλογα δεν υπόκεινται σε φορολογία, αφετέρου οι τόκοι των τραπεζικών καταθέσεων δεν επιβαρύνονται με φόρο.⁽³⁸⁾

- **Δομές nominee (αντιπροσώπευσης)**

Οι Δομές nominee ή αλλιώς οι εταιρίες αντιπροσώπευσης είναι μία «offshore» εταιρική δομή, όπου μία εγχώρια εταιρία(onsshore) εμφανίζεται να αντιπροσωπεύει μία «εξωχώρια» εταιρία(offshore), αναλαμβάνοντας κάθε πιθανή και αναγκαία συναλλαγή της «εξωχώριας» εταιρίας, όπως για παράδειγμα τη διαφήμιση, την προώθηση της, τη λογιστική, αγοραπωλησίες, παροχές άλλων υπηρεσιών. Σημειωτέον, οι οποιεσδήποτε συναλλαγές, π.χ αγοραπωλησίες αγαθών, ή οι παροχές υπηρεσιών πραγματοποιούνται στο όνομα της εγχώριας εταιρίας αλλά για λογαριασμό της «εξωχώριας». Στο πλαίσιο της συνεργασίας των δύο εταιριών ισχύουν οι εξής όροι, πρώτον η εγχώρια-εκπρόσωπος εταιρία δεν επιτρέπεται να έχει συναλλαγές στη χώρα όπου και εδρεύει, δεύτερον οι μέτοχοι και τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των δύο εταιριών πρέπει να διαφέρουν μεταξύ τους και τρίτον η συμφωνία συνεργασίας των δύο εταιριών δεν πρέπει να υπογράφεται στη χώρα όπου δραστηριοποιείται η εγχώρια εταιρία. Μέσω της εν λόγω «υπεράκτιας» δομής η φοροαποφυγή τελείται ως εξής: τα έσοδα που προκύπτουν από τις συναλλαγές στις οποίες προβαίνει εγχώρια-αντιπρόσωπος εταιρία μεταφέρονται απευθείας στην «εξωχώρια» εταιρία, ενώ δεν εμφανίζονται ως τμήμα των συναλλαγών της πρώτης. Η εγχώρια εταιρία εμφανίζεται να εισπράττει απλώς μία προμήθεια για τις υπηρεσίες αντιπροσώπευσης που προσέφερε, είτε με τη μορφή συγκεκριμένου ποσού είτε με τη μορφή ποσοστού επί της κάθε συναλλαγής. Έτσι λοιπόν στους λογαριασμούς της εγχώριας εταιρίας εμφανίζονται ως μοναδικά έσοδά της οι προμήθειες που εισπράττει από τις υπηρεσίες αντιπροσώπευσης που προσέφερε.

38. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 87-89

Εννοείται ότι στο πλαίσιο αυτής της συνεργασίας το όνομα της «υπεράκτιας» εταιρίας δεν εμφανίζεται πουθενά, προκειμένου να μην γίνει αντικείμενο φορολογικού ελέγχου.⁽³⁹⁾

- **Χρηματιστηριακές συναλλαγές**

Προκειμένου να γίνει καλύτερα αντιληπτός ο τρόπος λειτουργίας των εν λόγω υπεράκτιων δομών θα αναφερθεί το εξής παράδειγμα. Στο πλαίσιο χρηματιστηριακών συναλλαγών και σύμφωνα με τις διατάξεις περί κεφαλαιαγοράς που ισχύουν στην ελληνική έννομη τάξη, όταν κάποιος μεγαλομέτοχος επιθυμεί είτε την πώληση είτε την αγορά μετοχών, υποχρεούται αφενός να ενημερώσει την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς γι' αυτή του την πρόθεση, αφετέρου να δημοσιεύσει την πρόθεσή του αυτή. Αυτό συμβαίνει προκειμένου το επενδυτικό κοινό να είναι ενημερωμένο για κάθε χρηματιστηριακή συναλλαγή και να μην υπόκειται σε δυσμενείς συνέπειες, εξαιτίας της απότομης ανόδου ή πτώσης του χρηματιστηρίου. Για την παράκαμψη λοιπόν τέτοιου είδους περιορισμών, χρησιμοποιούνται οι υπεράκτιες εταιρίες χρηματιστηριακών συναλλαγών.⁽⁴⁰⁾

- **Εταιρίες ασφαλειών (Insurance Companies)**

Οι εταιρίες ασφαλειών, οι οποίες κατά κύριο λόγο ασχολούνται με ασφάλειες, συνιστούν εταιρικές δομές οι οποίες μπορούν να βρίσκονται και σε «εξωχώρια» και σε εγχώρια δικαιοδοσία, παρέχοντας και στις δύο περιπτώσεις, μέσω της ασφαλιστικής πολιτικής τους, τα φορολογικά πλεονεκτήματα ενός IOFC. Ο τρόπος λειτουργίας τους, δια του οποίου επιτυγχάνεται και η επιδιωκόμενη φοροαποφυγή, είναι ο εξής. Αρχικά, προκειμένου να παράσχουν τις ασφαλιστικές υπηρεσίες τους, λαμβάνουν ένα ποσό, που λογίζεται ως ασφάλιστρο, ένα τμήμα του οποίου προορίζεται για την κάλυψη των ασφαλιστικών αναγκών.

39. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 98-106

40. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 113-115

Το υπόλοιπο μέρος του ασφαλιστρού μαζί με τα επενδυτικά κεφάλαια της εταιρίας, αξιοποιείται σε επενδύσεις που ενέχουν χαμηλό κίνδυνο, όπως για παράδειγμα μια απλή κατάθεση σε ένα τραπεζικό ίδρυμα ή αγορά ακινήτων, οι οποίες συχνά προτείνονται και επιλέγονται από τον ίδιο τον ασφαλιζόμενο. Σε αρκετές περιπτώσεις δημιουργείται και ένα εμπίστευμα(trust), η έννοια του οποίου θα αναλυθεί παρακάτω, στο οποίο διαφυλάσσονται αφενός τα χρήματα που επενδύθηκαν, αφετέρου τα εισοδήματα που προέκυψαν από τις διάφορες επενδυτικές δραστηριότητες στις οποίες προέβησαν οι εταιρίες ασφαλειών.

Τα αποτελέσματα της προαναφερθείσας διαδικασίας, καταλήγουν στην δημιουργία ενός χαρτοφυλακίου⁽⁴¹⁾ για κάθε πελάτη. Με την επέλευση του ασφαλιστικού κινδύνου και το θάνατο του ασφαλιζόμενου, τα χρήματα που συγκεντρωθήκαν, στο πλαίσιο της προαναφερθείσας διαδικασίας, προορίζονται αφενός για την κάλυψη της ασφαλιστικής εταιρίας, αφετέρου διανέμονται στους δικαιούχους της ασφάλειας. Έτσι, τα κέρδη που προέκυψαν από τις διάφορες επενδυτικές δραστηριότητες, υπόκεινται σε φορολογία μόνο κατά τη διανομή τους, καθώς αυτά, κατά το χρονικό διάστημα της τοποθέτησής τους μέχρι και το θάνατο του ασφαλισμένου, φορολογούνται στο όνομα της ασφαλιστικής εταιρίας, στην οποία και ανήκε το χαρτοφυλάκιο, η οποία όμως εταιρία, όπως αναφέρθηκε, είτε ως «εξωχώρια» είτε ως εγχώρια, προσφέρει όλα τα φορολογικά πλεονεκτήματα ενός IOFC. ⁽⁴²⁾

- **Εταιρίες παροχής υπηρεσιών**

Οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών αποτελούν άλλη μία «offshore» εταιρική δομή, μέσω της οποίας συντελούνται μεγάλης οικονομικής έκτασης φοροαποφυγές. Αρχικά, να αναφερθεί ότι η συγκεκριμένη εταιρική μορφή χρησιμοποιείται από άτομα(συνήθως στελέχη εταιριών) που αμείβονται με πολύ υψηλούς μισθούς και

41. Βλ. <http://www.euretirio.com/2010/11/ependytis.html>, στα χρηματοοικονομικά, ως χαρτοφυλάκιο, χαρακτηρίζεται η συλλογή περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται στην κατοχή ενός «επενδυτή», είτε αυτός είναι φυσικό πρόσωπο είτε νομικό.

42. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 107-110

επιδιώκουν την μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων που υφίστανται, εξαιτίας των υψηλών εισοδημάτων τους. Ο τρόπος τέλεσης φοροαποφυγής στην συγκεκριμένη περίπτωση συντελείται, με την εκχώρηση, εκ μέρους των υψηλά αμοιβόμενων προσώπων, των δικαιωμάτων των αμοιβών τους σε «εξωχώριες» εταιρίες παροχής υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, τα πρόσωπα που επιδιώκουν την μείωση της υψηλής φορολόγησης των εισοδημάτων τους, φαίνεται να αναπτύσσουν συναλλακτικές σχέσεις με εταιρίες παροχής υπηρεσιών, οι οποίες και εδρεύουν σε κάποιο IOFC. Εν ολίγοις, η συγκεκριμένη υπεράκτια εταιρία φαίνεται να προσφέρει υπηρεσίες, είτε στα προαναφερθέντα άτομα είτε στις εταιρίες στις οποίες εργάζονται. Σημειωτέον, συνήθως η εταιρία παροχής υπηρεσιών ανήκει στα ίδια τα υψηλόβαθμα στελέχη ή στον εργοδότη της επιχείρησης με την οποία συναλλάσσεται.

Αναμενόμενο βεβαίως είναι, η «εξωχώρια» εταιρία, η οποία εδρεύει σε κάποιο «φορολογικό παράδεισο», και που φαίνεται να προσφέρει κάποιες υπηρεσίες, να εισπράττει ως αντάλλαγμα κάποια αποζημίωση. Ως εκ τούτου, στο IOFC συγκεντρώνονται σταδιακά σημαντικά κεφάλαια. Με δεδομένο όμως ότι, στην πραγματικότητα η εν λόγω υπεράκτια εταιρία ανήκει στα ίδια τα υψηλόβαθμα στελέχη ή στον ιδιοκτήτη της εταιρίας στην οποία εργάζονται, τα εν λόγω κεφάλαια διανέμονται στον ιδιοκτήτη της εταιρίας και τα στελέχη, αποφεύγοντας έτσι τη φορολογική επιβάρυνση στην οποία θα υπόκειντο, στην περίπτωση που τα κέρδη μοιράζονταν από την μητρική εταιρία. Το αποτέλεσμα βεβαίως είναι η αύξηση των κερδών της εν λόγω εταιρίας και αποφυγή παράλληλα σημαντικών φορολογικών επιβαρύνσεων από τη χώρα στην οποία βρίσκεται η μητρική εταιρία.⁽⁴³⁾

43. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ.92

- **Ναυτιλιακές εταιρίες (Shipping Companies)**

Οι ναυτιλιακές δραστηριότητες είναι ένας τομέας στον οποίο εμπλέκονται κατ'εξοχήν «εξωχώριες» εταιρίες. Ο τρόπος λειτουργίας μιας ναυτιλιακής «offshore», η οποία δεν είναι απαραίτητο να εδρεύει επί μονίμου βάσεως στο IOFC, είναι ο εξής. Συνήθως, σε μία ναυτιλιακή «εξωχώρια» εταιρία παραχωρείται το δικαίωμα ναύλωσης σκαφών. Ως γνωστόν, τα κέρδη που προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων από εταιρία εκτός δικαιοδοσίας, φορολογούνται με πολύ χαμηλό συντελεστή, αυτόν δηλαδή που προβλέπεται στο IOFC, στο οποίο και εδρεύει η ναυτιλιακή «εξωχώρια».

Το αποτέλεσμα της προαναφερθείσας διαδικασίας είναι η αποφυγή της υψηλής φορολογίας, στην οποία θα υπόκειντο η ναυτιλιακή(εγχώρια) εταιρία, αν δεν εκχωρούσε το δικαίωμα ναύλωσης σκαφών στην υπεράκτια. Βέβαια, να αναφερθεί ότι η καταβολή του δικαιώματος χρήσης και νηολόγησης, φορολογείται με πλήρη συντελεστή.⁽⁴⁴⁾

- **Εταιρίες παροχής διοικητικών υπηρεσιών(Administration Companies)**

Οι υπεράκτιες εταιρίες παροχής διοικητικών υπηρεσιών συστήνονται με σκοπό να αναλάβουν την διαχείριση και τον έλεγχο ενός ομίλου εταιριών. Οι εν λόγω εταιρίες αν και εδρεύουν σε κάποιο IOFC, το οποίο βεβαίως προσφέρει πολλά φορολογικά οφέλη, εντούτοις δεν είναι υποχρεωτικό να διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση στο υπεράκτιο οικονομικό κέντρο. Πιο συγκεκριμένα, μία εταιρία παροχής διοικητικών υπηρεσιών αναλαμβάνει να διεκπεραιώνει, φυσικά έναντι αμοιβής η οποία υπολογίζεται με βάση τα κέρδη που αποκομίζουν οι ξένες θυγατρικές του ομίλου, όλες τις διοικητικές και διαχειριστικές λειτουργίες του ομίλου.

Βεβαίως, όπως συμβαίνει με όλες τις υπεράκτιες εταιρίες έτσι και εν προκειμένω, στόχος ίδρυσης της συγκεκριμένης «offshore» είναι η αποφυγή της δυσμενούς φορολογικής επιβάρυνσης στις χώρες των θυγατρικών εταιριών, με τη μεταφορά

44. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 78

τμήματος των κερδών στο ΙΟFC, το οποίο προβλέπει χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές. Μάλιστα, με δεδομένο, όπως ήδη αναφέρθηκε, ότι η εν λόγω υπεράκτια εταιρία δεν είναι υποχρεωτικό να εδρεύει επί μονίμου βάσεως στο υπεράκτιο οικονομικό κέντρο, δίνεται η δυνατότητα της μη παρακράτησης επιπλέον φόρων, επί των προμηθειών που λαμβάνει για τις υπηρεσίες της από τις θυγατρικές εταιρίες. (45)

- **Εταιρίες παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών**

Φοροαποφυγή μπορεί να τελεστεί μέσω υπεράκτιων εταιριών παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών, των οποίων ο ρόλος συνίσταται στην παροχή δανείων σε ξένες θυγατρικές εταιρίες, οι οποίες τα αποπληρώνουν σε δόσεις. Οι δόσεις αυτές έχουν προσδιοριστεί να καταβάλλονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ενώ ταυτόχρονα καταβάλλονται και οι οφειλόμενοι τόκοι.

Επί των τόκων αυτών πραγματοποιείται παρακράτηση φόρου, ο οποίος είναι είτε πολύ χαμηλός είτε μηδενικός, μεταξύ της χώρας όπου εδρεύει η ξένη θυγατρική και του ΙΟFC όπου εδρεύει η εταιρία παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Με τον τρόπο αυτό, επιτυγχάνεται ροή κεφαλαίων από τη μία χώρα προς το «εξωχώριο» χρηματοοικονομικό κέντρο, μέσω της καταβολής τόκων, και με χαμηλό ποσοστό παρακρατούμενου φόρου που επιβάλλεται σ' αυτούς.

Η φοροαποφυγή συντελείται καθώς, αν τα εν λόγω κεφάλαια παρέμεναν στην ξένη θυγατρική, τότε, είτε θα φορολογούνταν ως κέρδη στη χώρα της με υψηλό συντελεστή, είτε ως μερίσματα με παρακρατούμενο φόρο πολύ πιο υψηλό από αυτόν που θα επιβαλλόταν επί των τόκων του δανείου.

Συνεπώς, με τη μετακίνηση των κεφαλαίων στο «εξωχώριο» χρηματοοικονομικό κέντρο, μειώνονται τα συνολικά κέρδη που θα φορολογηθούν στην έδρα της θυγατρικής εταιρίας ή τα μερίσματα που θα φορολογηθούν κατά τη διανομή των κερδών,

45. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 76-77

έχοντας επιτευχθεί αφενός ο στόχος του περιορισμού της σχετικής φορολογητέας ύλης, αφετέρου την αποφυγή ενός σημαντικού ποσού φόρου για τη χώρα που φιλοξενεί τη δανειολήπτρια εταιρία.⁽⁴⁶⁾

- **Εταιρίες αδειών-δικαιωμάτων (Licensing Companies)**

«Οι εταιρίες αδειών που εδρεύουν σε Διεθνές Offshore Χρηματοοικονομικό Κέντρο χορηγούν άδειες δικαιωμάτων σε μια ξένη θυγατρική εταιρία. Συνήθως τα δικαιώματα αυτά παραχωρούνται στις εταιρίες αδειών των IOFC από τη μητρική εταιρία, με την ενδεχόμενη επιβολή φόρου. Πρόκειται για δικαιώματα βιομηχανικής περιουσίας, (δικαιώματα ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, σήματα κ.α.), των οποίων η χρήση παραχωρείται έναντι ανταλλάγματος (royalty). Το οφειλόμενο τίμημα χρήσης των δικαιωμάτων αυτών καταβάλλεται από τα κέρδη ξένης θυγατρικής εταιρίας και μεταφέρεται στο IOFC, το οποίο το φορολογεί με χαμηλό συντελεστή ή και καθόλου. Μέσα από τη διαδικασία αυτή, η ξένη θυγατρική εταιρία αποφεύγει την υψηλότερη φορολόγηση, στην έδρα της και ως μέρος των κερδών της, του συγκεκριμένου ποσού που καταβάλλεται ως τίμημα για τη χρήση των δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας.

Το σχήμα αυτό μπορεί να εμπλουτισθεί μέσω φορολογικού σχεδιασμού με έναν συνδυασμό Διεθνών Offshore Χρηματοοικονομικών Κέντρων και άλλων χωρών που έχουν υπογράψει συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας, έτσι ώστε να επιτευχθεί η ευνοϊκότερη τελική φορολόγηση του “royalty” αλλά και η μικρότερη δυνατή επιβάρυνση παρακρατούμενων φόρων. Επιπλέον, μπορεί να χρησιμοποιηθούν και μεσολαβούσες εταιρίες οι οποίες θα εκμεταλλευτούν τα δικαιώματα που τους παραχωρούνται σε μία συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή, παρακρατώντας ένα ποσό ως προμήθεια για τις υπηρεσίες τους επί του οποίου και μόνο φορολογούνται. Το υπόλοιπο αντίτιμο το αποστέλλουν στην εταιρία αδειών του IOFC, χωρίς περαιτέρω παρακράτηση φόρου». ⁽⁴⁷⁾

46. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 66-68

47. Βλ. <http://invenio.lib.auth.gr/record/129211/>, Καρεκλά Χριστίνα Πέτρου, Διπλωματική εργασία με θέμα: «Πρακτικές φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο», έτος έκδοσης 2012, σελ. 14

- **Εμπορικές Εταιρίες(Trading Companies)**

«Στην περίπτωση αυτή, μία εμπορική εταιρία που εδρεύει σε ένα φορολογικό παράδεισο, εισαγωγική ή εξαγωγική, αναλαμβάνει να παραδώσει το παραγγελμένο σ' αυτή προϊόν, από τον προμηθευτή απευθείας στον πελάτη. Το εμπόρευμα δεν αποστέλλεται στο εξωχώριο χρηματοοικονομικό κέντρο και με τον τρόπο αυτό αποφεύγονται διπλοί εισαγωγικοί δασμοί. Αντιθέτως, η εμπορική επιχείρηση αγοράζει μεν τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες από έναν αντιπρόσωπο και τα μεταπωλεί αμέσως σε κάποια ξένη θυγατρική εταιρία. Η τιμή πώλησης είναι αισθητά υψηλότερη από την τιμή αγοράς, καθώς απώτερος σκοπός της συναλλαγής είναι η μεταφορά κερδών της θυγατρικής στο εξωχώριο χρηματοοικονομικό κέντρο, όπου επιβάλλεται ευνοϊκότερη φορολογία από τη φορολογία που θα επιβαλλόταν στη χώρα της θυγατρικής.

Η εξωχώρια εταιρία χρησιμοποιείται επιπλέον, και για την αποφυγή της φορολόγησης των προμηθειών των αντιπροσώπων. Το τιμολόγιο που εκδίδει η εξωχώρια εταιρία περιλαμβάνει και την προμήθεια του αντιπροσώπου κάποιου οίκου του εξωτερικού, για χάρη του οποίου μεσολαβεί αυτή. Με τον τρόπο αυτό, ο αντιπρόσωπος λαμβάνει την αμοιβή του απαλλασσόμενος από φόρους που θα επιβάλλονταν, αν αυτή κατετίθετο στη χώρα του και όχι στο εξωχώριο χρηματοοικονομικό κέντρο».⁽⁴⁸⁾

- **Εταιρίες υβρίδια**

Οι εταιρίες υβρίδια συνιστούν εταιρικές δομές-συμπλέγματα, καθώς μπορούν και συνδυάζουν διαφορετικούς παραδοσιακούς τύπους εταιριών και επιχειρήσεων, εμπορικού τύπου και μη. Ο σκοπός και ο στόχος της σύστασης των εν λόγω εταιριών είναι που καθορίζει και τη μορφή που αυτές θα λάβουν, υπό την έννοια, των εταιρικών μορφών που θα συνδυαστούν.

48. Βλ. <http://invenio.lib.auth.gr/record/129211/>, Καρεκλά Χριστίνα Πέτρου, Διπλωματική εργασία με θέμα: «Πρακτικές φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο», έτος έκδοσης 2012, σελ. 15, Βλ. Παναγιώτης Δουβής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 72-75

Προκειμένου να γίνει αντιληπτός ο τρόπος λειτουργίας των εταιριών- υβρίδια, θα χρησιμοποιηθεί το παράδειγμα μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης(ΕΠΕ), η οποία είναι εμπορική εταιρία και μιας εταιρίας παροχής εγγυήσεων, η οποία δεν συνιστά εμπορική εταιρία.

Ως γνωστόν λοιπόν, όταν ιδρύεται μια εταιρία περιορισμένης ευθύνης, απαιτείται η εισφορά ενός ποσού, το οποίο θα αποτελέσει το κεφάλαιο της εταιρίας. Ο σχηματισμός μετοχικού κεφαλαίου οδηγεί και στην ανάληψη των αντίστοιχων εταιρικών μεριδίων, αναλόγως του ποσού που συνέφερε ο κάθε μέτοχος, προκειμένου να σχηματισθεί το εταιρικό κεφάλαιο. Επίσης, το εταιρικό μερίδιο θα καθορίσει στην πορεία των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τα αντίστοιχα κέρδη που θα προσπορίζονται στον κάθε εταίρο. Τέλος, το εν λόγω κεφάλαιο μετασχηματίζεται σε εταιρική περιουσία, η οποία προορίζεται για την κάλυψη των δραστηριοτήτων της ΕΠΕ.⁽⁴⁹⁾

Όσον αφορά την περίπτωση της εταιρίας παροχής εγγυήσεων, η οποία αναφέρθηκε ότι δεν είναι εμπορική εταιρία, απαιτεί και αυτή τη συγκέντρωση κάποιου ποσού- εισφοράς, όχι όμως κατά την ίδρυση της εταιρίας, αλλά μόνο όταν παρουσιαστεί κάποια ανάγκη. Η ανάγκη αυτή συνήθως συνίσταται στην αντιμετώπιση κινδύνων από οικονομικές δυσκολίες. Από τον συνδυασμό των δύο προαναφερθέντων εταιριών προκύπτει η υβριδική εταιρία «περιορισμένης εγγύησης», η οποία διαθέτει εταιρικό κεφάλαιο.

Όσον αφορά την τέλεση φοροαποφυγής και αναφερόμενοι γενικά στις υβριδικές εταιρίες, πρέπει να επισημανθεί ότι αυτές οι εταιρικές δομές, χρησιμοποιούνται συνήθως για την αποφυγή φορολογίας κληρονομιών, ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που δεν υφίσταται δεσμός γάμου ανάμεσα στα μέλη που κληρονομούν και σ' αυτά που πεθαίνουν, ως αντιστάθμισμα των φορολογικών προνομίων που χορηγούνται στους έγγαμους στις περισσότερες δικαιοδοσίες.

49. Βλ. Νικόλαος Κ. Ρόκας, «Εμπορικές Εταιρίες», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 523 επ.

Ολοκληρώνοντας τη θεματική των υβριδικών εταιριών πρέπει να αναφερθεί ότι, στις περιπτώσεις αυτές συνιστάται είτε η αποφυγή αγοράς έτοιμων υβριδικών εταιρικών σχημάτων, είτε η προηγούμενη ενημέρωση του αγοραστή σχετικά με το καθεστώς συνεργασίας του υβριδίου, καθώς υπάρχει η δυνατότητα δημιουργίας διαφόρων σχηματισμών ανάλογα με τις ανάγκες του ιδρυτή τους.⁽⁵⁰⁾

- **Εμπιστεύματα (Trusts)**

Ο θεσμός του «offshore trust» λειτουργεί με τον παρακάτω τρόπο. Τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν σε κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο, τον ιδρυτή(settler) μεταβιβάζονται σε κάποιο έμπιστο πρόσωπο, τον εμπιστευματοδόχο (trustee). Ο τελευταίος διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία προς όφελος κάποιου τρίτου προσώπου, του δικαιούχου(beneficiary), ενώ θεωρείται κύριος των περιουσιακών αυτών στοιχείων(legal owner). Είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι, το «εμπράγματο» δικαίωμα του εμπιστευματοδόχου (trustee) περιορίζεται στο μέτρο που εξυπηρετεί το σκοπό του trust. Ο δικαιούχος (beneficiary), προς όφελος του οποίου ο εμπιστευματοδόχος διαχειρίζεται την περιουσία, έχει εμπραγμάτου τύπου δικαιώματα, όπως είναι το δικαίωμα παρακολουθήσεως της περιουσίας του trust σε περίπτωση που ο trustee τη μεταβιβάσει σε άλλο πρόσωπο.

Με δεδομένο ότι, τα περιουσιακά στοιχεία-εμπιστεύματα θεωρείται ότι έχουν μόνιμη «έδρα» τον τόπο όπου βρίσκεται ο διαχειριστής τους, γίνεται αντιληπτό ότι, στην περίπτωση που αλλάξει ο διαχειριστής, την ίδια στιγμή το εμπίστευμα μεταφέρεται σε χώρα ή εξωχώριο κέντρο με ευνοϊκότερες φορολογικές ρυθμίσεις. Έτσι λοιπόν, στο πλαίσιο των «offshore» δικαιοδοσιών, αυτός που διαχειρίζεται τα περιουσιακά στοιχεία του ιδρυτή (settler) του trust, δηλαδή ο εμπιστευματοδόχος trustee), συνήθως είναι μια «εξωχώρια» εταιρία.

50. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 93-97

Τα πλεονεκτήματα που προσφέρει ένας τέτοιος μηχανισμός έγκειται στον αποχωρισμό του πραγματικού δικαιούχου από την περιουσία του, από νομικής σκοπιάς, γεγονός που οδηγεί πρώτον, στην απαλλαγή του από την υποχρέωση απόδοσης των φόρων που του αναλογούν, δεύτερον, στην ενίσχυση και διατήρηση της ανωνυμίας τόσο των ιδρυτών όσο και των δικαιούχων, εξαιτίας της μη ύπαρξης διατυπώσεων δημοσιότητας και τέλος στην ακόμη δυσχερέστερη πραγματοποίηση ελέγχου, λόγω του διεθνούς χαρακτήρα αυτών των μορφωμάτων.⁽⁵¹⁾

2.2.1.3 Οι περιπτώσεις φοροαποφυγής των πολυεθνικών της Apple, Facebook και Google μέσω του μηχανισμού των εξωχώριων εταιριών

Μερικές από τις πιο χαρακτηριστικές περιπτώσεις τέλεσης φοροαποφυγής, μέσω εκμετάλλευσης του μηχανισμού των «εξωχώριων» εταιριών και ως εκ τούτου και των φορολογικών παραδείσων στους οποίους και φιλοξενούνται, είναι αυτές των πολυεθνικών της Apple, Facebook και Google .

- **Η περίπτωση της Apple**

Όσον αφορά λοιπόν την περίπτωση της Apple, η εν λόγω αμερικάνικη πολυεθνική χρησιμοποιώντας ένα ιδιαίτερος πολύπλοκο και εξελιγμένο σύστημα φοροαποφυγής, αποτελούμενο από πλήθος εξωχώριων εταιριών, μερικές από τις οποίες εμφανίζονταν να μη απασχολούν καθόλου προσωπικό, ενώ συγχρόνως δεν εντάσσονταν στις φορολογικές αρχές καμίας χώρας, κατάφερε να φοροαποφεύγει εκατομμύρια δολάρια ημερησίως. Όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά, «ο μηχανισμός που έχει στήσει η Apple προκαλεί πραγματικά ζηλάδα. Θυγατρικές με έδρα την Ιρλανδία συνάπτουν συμβόλαια με εταιρίες που συναρμολογούν προϊόντα της διεθνώς, και κατόπιν πουλάνε τα προϊόντα αυτά σε άλλες θυγατρικές λιανικής της Apple, οι οποίες και διανέμουν τα προϊόντα αυτά.

51. Βλ. Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008, σελ. 79-86, Βλ. Άγγελος Π. Μπώλος, «Εξωχώριες εταιρίες(offshore companies) και ελληνική έννομη τάξη», ΝοΒ 61/2013, σελ. 941-942

Τα κέρδη διαμοιράζονται σε πλήθος θυγατρικών με τη μορφή μερισμάτων. Πολλές από αυτές τις θυγατρικές δεν έχουν δηλωμένη έδρα φορολόγησης και δεν πληρώνουν καθόλου φόρους». (52)

Όπως διαπιστώθηκε σε σχετική έρευνα, κορωνίδα του όλου μηχανισμού φοροαποφυγής της Apple αποτελεί η θυγατρική εταιρία της Apple, με έδρα σύστασης την Ιρλανδία, η Apple Operations International. Η δυνατότητα της αμερικάνικης εταιρίας Apple να φοροαποφεύγει και να προστατεύει ως εκ τούτου κέρδη πολλών δισεκατομμυρίων, στηρίχθηκε στην «εκμετάλλευση» ενός «παραθύρου» της ιρλανδικής φορολογικής νομοθεσίας, το οποίο σκοπίμως είχε σχεδιαστεί προκειμένου να προσελκύσει τις ξένες επενδύσεις, δημιουργώντας παράλληλα νέες θέσεις εργασίας.

Πιο συγκεκριμένα, κατ' αρχήν ο φορολογικός συντελεστής που προβλέπεται για τις επιχειρήσεις στην Ιρλανδία είναι εξαιρετικά ευνοϊκός, καθώς ανέρχεται στο 12,5%, ενώ ειδικά για την θυγατρική της Apple είχε συναφθεί ειδική συμφωνία με το Δουβλίνο, ώστε να φορολογείται με συντελεστή 2%. Το παράδοξο βεβαίως με την εν λόγω θυγατρική, συνίσταται στο γεγονός ότι παρά τον εξωφρενικά χαμηλό φορολογικό συντελεστή που συμφωνήθηκε να ισχύει, εντούτοις η θυγατρική της Apple δεν έχει υποβάλλει κανένα φόρο, τα τελευταία πέντε έτη, σε καμία χώρα.

Αυτό επιτεύχθηκε εκ μέρους της Apple αξιοποιώντας τόσο την ιρλανδική όσο και την αμερικάνικη φορολογική νομοθεσία, παρουσιαζόμενη η θυγατρική της, εν τέλει, να μην εμπίπτει στην φορολογική δικαιοδοσία ούτε της μίας ούτε της άλλης χώρας. Αυτό συμβαίνει καθώς για το μεν αμερικάνικο φορολογικό σύστημα, μία χώρα εντάσσεται φορολογικά στη χώρα στην οποία έχει συσταθεί, για το δε ιρλανδικό φορολογικό σύστημα μία χώρα κατατάσσεται φορολογικά στην χώρα όπου και διευθύνεται. (53)

52. Βλ. www.sxoliastesxwrissynora.wordpress.com

53. Βλ. www.efsyn.gr/?p=52679, www.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathremote.../2013_500211

- **Η περίπτωση Facebook**

Άλλη χαρακτηριστική περίπτωση φοροαποφυγής μέσω εκμετάλλευσης του μηχανισμού των «εξωχώριων» εταιριών αλλά και των «φορολογικών παραδείσων» συνιστά αυτή της πολυεθνικής «Facebook».

Σχετικά με τον τρόπο φοροαποφυγής της εν λόγω πολυεθνικής αναφέρονται τα εξής: «ο Facebook είναι η τελευταία πολυεθνική από τον χώρο των ηλεκτρονικών και του ίντερνετ που αποδείχθηκε ότι είναι «μετρ» στο να αξιοποιεί τα «παραθυράκια» των νόμων, με σκοπό να γλιτώνει δεκάδες εκατομμύρια ευρώ σε φόρους. Κι αυτό γιατί, όπως αποκαλύφθηκε πρόσφατα, αν και τα κέρδη της εκτός ΗΠΑ το 2011 έφτασαν τα 1,024 δισ. ευρώ, από αυτό το ποσό κατέβαλε για φόρους μόλις 3,53 εκατομμύρια, δηλαδή λιγότερο από το 0,4%. Τα στοιχεία προέρχονται από τη Facebook Ireland, τη θυγατρική του κοινωνικού δικτύου στην Ιρλανδία, στην οποία καταλήγουν τα έσοδα του Facebook από όλους όσους πληρώνουν για να διαφημιστούν στο δίκτυο και βρίσκονται εκτός ΗΠΑ. Σύμφωνα με αυτά τα στοιχεία, η θυγατρική πλήρωσε για το 2011 στο ιρλανδικό κράτος 3,53 εκατομμύρια ευρώ. Ωστόσο, στα «ταμεία» της εισέρρευσε την ίδια χρονιά ένα ιλιγγιώδες ποσό που, ούτε λίγο ούτε πολύ, αντιστοιχεί σε κέρδη 3,5 εκατ. ευρώ για καθέναν από τους 287 εργαζόμενους της εταιρείας. Καθώς στην Ιρλανδία ο φορολογικός συντελεστής για τις εταιρείες είναι 12,5%, κανονικά η εταιρεία θα έπρεπε να καταβάλει περίπου 128 εκατ. ευρώ. Για να αποφύγει την πληρωμή τους, η Facebook Ireland χρησιμοποίησε ένα λογιστικό τέχνασμα που ονομάζεται «Double Irish». Έτσι, μετέφερε ένα τεράστιο ποσό, υπό τη μορφή πληρωμών για πνευματικά δικαιώματα, σε μία άλλη θυγατρική του κοινωνικού δικτύου με έδρα τον φορολογικό παράδεισο στα νησιά Κάιμαν. Όπως αναφέρει ο Guardian, περίπου 914 εκατ. ευρώ μεταφέρθηκαν με αυτό τον τρόπο στη θυγατρική στα νησιά Κάιμαν, όπου ο φόρος είναι μηδενικός, καθώς και στη μητρική εταιρεία στην Καλιφόρνια. Επομένως, η Facebook Ireland εμφάνισε στα λογιστικά της βιβλία ζημιές 18,2 εκατομμυρίων ευρώ.

Παρόλο που, στην πραγματικότητα, από τα ταμεία της πέρασε περίπου το 44% των συνολικών κερδών που είχε το Facebook μέσα στο 2011».⁽⁵⁴⁾

- **Η περίπτωση της Google στη Μ. Βρετανία**

Για φοροαποφυγή δισεκατομμυρίων κατηγορείται και η πολυεθνική της Google, η οποία αξιοποιώντας πολύπλοκους μηχανισμούς εξωχώριων εταιριών, καταφέρνει να πληρώνει ελάχιστους φόρους σε σχέση με τα κέρδη της. Το σχέδιο φοροαποφυγής που ακολουθεί ο κολοσσός της Google ο οποίος εδρεύει στην Καλιφόρνια, προκειμένου να πληρώνει ελάχιστους φόρους, αποκαλύφθηκε από ένα πρώην στέλεχος μιας θυγατρικής εταιρίας της Google στην Μ. Βρετανία.

Ο μηχανισμός που χρησιμοποιεί η θυγατρική της Google στη Μ. Βρετανία λειτουργεί ως εξής: Οι υπάλληλοι του γραφείου της Google στο Λονδίνο διαπραγματεύονται συμβόλαια και υπέγραφαν συμφωνίες για την πώληση διαφημίσεων. Ενώ λοιπόν χρήματα από τις πωλήσεις διαφημίσεων καταθέτονταν σε τραπεζικούς λογαριασμούς της Μ. Βρετανίας, εντούτοις αυτά παρουσιάζονταν ως έσοδα εισπραττόμενα από την θυγατρική της πολυεθνικής στο Δουβλίνο. Στην συνέχεια τα εν λόγω έσοδα μέσω μιας πολύπλοκης εταιρικής δομής φυγαδεύονταν σε φορολογικούς παραδείσους, όπως είναι οι Βερδούμες, όπου η πολυεθνική απολάμβανε φορολογική ασυλία. Το κόλπο απέδιδε, καθώς σύμφωνα με την Επιτροπή Κεφαλαιαγορών της ΗΠΑ, από τα έσοδα ύψους 11,9 δισ. στερλινών που είχε η εταιρεία την πενταετία 2006-2011 στη βρετανική αγορά, εν τέλει πλήρωσε φόρους ύψους μόλις 10 εκατ. Στερλινών.⁽⁵⁵⁾

54. Βλ. http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathworld_1_27/12/2012_476017

55. Βλ. <http://www.tanea.gr/news/world/article/5018423/mhxanh-foroapofyghs/>

2.2.2 Η έννοια της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης και η φοροαποφυγή

Η πρακτική της υποκεφαλαιοδότησης συνιστά μία πολύ συνηθισμένη πρακτική για τις επιχειρήσεις και κυρίως τους ομίλους εταιριών, στο πλαίσιο αναζήτησης του προσφορότερου φορολογικού σχεδιασμού για τις συναλλαγές τους. Συγχρόνως βέβαια, ο μηχανισμός της υποκεφαλαιοδότησης, αποτελεί και ένα πολύ συνηθισμένο μέσο τέλεσης φοροαποφυγής, όταν χρησιμοποιείται-καταχρηστικώς, από συνδεδεμένες, μεταξύ τους, επιχειρήσεις⁵⁶, προκειμένου να αποφύγουν ή έστω να μειώσουν τις φορολογικές επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται. Σε αυτή λοιπόν τη βάση, φοροαποφυγή μέσω της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης συντελείται στην περίπτωση που μια εταιρεία, δανείζει άλλη με δυσανάλογα μεγάλα ποσά (μεγαλύτερα της δανειοληπτικής της ικανότητας ή μεγαλύτερα των αναγκών της), ώστε η δανειζόμενη να εμφανίζει, λόγω υπέρογκων τόκων, μειωμένα κέρδη ή και ζημίες.

56. **Βλ. άρθρο 2 Ν. 4172/2013**, «ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο». **Βλ. (για την έννοια και τη διαφορά των εννοιών των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και του ομίλου), Ανδρέας Τσουρουφλής, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 6**

Πιο αναλυτικά ο μηχανισμός της υποκεφαλαιοδότησης, λειτουργεί με τον παρακάτω τρόπο. Αρχικά, στο μηχανισμό της υποκεφαλαιοδότησης εμπλέκονται δύο εταιρίες, η μία με την ιδιότητα της δανείστριας εταιρίας και η άλλη ως δανειολήπτρια. Η πρώτη λοιπόν εταιρία, η οποία είναι εγκατεστημένη σε κάποια χώρα, δανείζει δυσανάλογα μεγάλα χρηματικά ποσά σε κάποια άλλη εταιρία, η οποία εδρεύει σε άλλη χώρα. Στο πλαίσιο διακανονισμού μεταξύ των δύο εταιριών, ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν τόσο την αποπληρωμή του δανείου, όσο και τους τόκους που θα πρέπει να καταβάλλει η δανειολήπτρια εταιρία.

Έτσι λοιπόν, η δανειολήπτρια εταιρία επιτυγχάνει να μειώσει τα φορολογητέα κέρδη της, καθώς για την καταβολή των προαναφερθέντων τόκων χρησιμοποιεί τμήμα των κερδών της, εκπίπτοντας τους τόκους που καταβάλλει στην αλλοδαπή δανείστρια εταιρία για την εξόφληση του εν λόγω δανείου. Συγχρόνως, η δανείστρια εταιρία υποβάλλεται σε χαμηλή φορολογία, καθώς το κράτος στο εδρεύει, συνήθως, έχει χαμηλό φορολογικό συντελεστή, οπότε τα έσοδα που φαίνεται να έχει από την είσπραξη των τόκων, δεν επιδρούν σημαντικά στην αύξηση της φορολογίας στην οποία υπόκειται. Μέσω της πρακτικής αυτής, παρατηρείται απώλεια φορολογικών εσόδων στη χώρα φορολόγησης της δανειολήπτριας εταιρίας, της οποίας μάλιστα το κεφάλαιο αποτελείται κατά κύριο λόγο από δάνεια που έχει λάβει παρά από τα ίδια τα κεφάλαια.⁽⁵⁷⁾

57. **Βλ. Κατερίνα Σαθθαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1110 υποσημ. 6

Η πρακτική της υποκεφαλαιοδότησης παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον όταν χρησιμοποιείται από ομίλους εταιριών, στο πλαίσιο αναζήτησης του προσφορότερου φορολογικού σχεδιασμού για τις συναλλαγές τους, δηλαδή στο πλαίσιο εξασφάλισης της μικρότερης δυνατής φορολογικής επιβάρυνσης. Και σε αυτήν βέβαια την περίπτωση, ο μηχανισμός της υποκεφαλαιοδότησης, εύκολα μετατρέπεται σε μέσο τέλεσης φοροαποφυγής

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την πρακτική αυτή η μητρική εταιρία η οποία εδρεύει σε κάποια χώρα, επιδιώκει να αυξήσει το κεφάλαιο των θυγατρικών εταιριών της, όχι αγοράζοντας μετοχές της θυγατρικής εταιρίας, αλλά χορηγώντας της δάνεια με επιτόκιο πολύ μεγαλύτερο από εκείνο που προβλέπεται στην οικεία χρηματαγορά.

Η μητρική λοιπόν εταιρία, με την πρακτική αυτή αποκτά εισοδήματα από τη θυγατρικής της με τη μορφή τόκων και όχι μερισμάτων, αποσπώντας μεγάλα φορολογικά πλεονεκτήματα, καθώς το μεν μέρισμα φορολογείται με έναν αρκετά υψηλό συντελεστή, στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας που διανέμει τα μερίσματα, οι δε τόκοι που διανέμονται, αφενός αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας που τους καταβάλλει, αφετέρου φορολογούνται με έναν πολύ χαμηλό συντελεστή.

Είναι λοιπόν εμφανές ότι η πρακτική αυτή, ειδικά σε επίπεδο ομίλου εταιριών, μειώνει σε μεγάλο βαθμό τη φορολογική επιβάρυνση του ομίλου, ενώ αυξάνει τα συνολικά καθαρά κέρδη του.⁽⁵⁸⁾

Να αναφερθεί απλά στο σημείο αυτό, καθώς το ζήτημα της αντιμετώπισης και αυτής της μορφής φοροαποφυγής, η οποία συντελείται στο πλαίσιο κατάχρησης του μηχανισμού της υποκεφαλαιοδότησης, θα αναλυθεί εκτενώς σε επόμενο κεφάλαιο, ότι ήδη αρκετές χώρες έχουν θεσπίσει κανόνες για την αντιμετώπιση της πρακτικής της υποκεφαλαιοδότησης, μεταξύ αυτών και η χώρας μας,

58. Βλ. Νικόλαος Μπάρμπας, «Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης», περιοδικό ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σελ. 1546

για πρώτη φορά μέσω του Ν. 3775/2009⁽⁵⁹⁾, αλλά και στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013) ενώ σε άλλες χώρες, όπως π.χ Γαλλία και Γερμανία, η εν λόγω πρακτική απαγορεύεται. ⁽⁶⁰⁾

2.2.3 Η έννοια της ενδοομιλικής τιμολόγησης και η φοροαποφυγή

Η έννοια της «ενδοομιλικής τιμολόγησης»(transfer pricing) ή αλλιώς η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, συνιστά έναν οικονομικό όρο ο οποίος αναφέρεται, στον προσδιορισμό του τιμήματος των συναλλαγών που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, τόσο σε εθνικό όσο και σε διασυνοριακό επίπεδο. Η εν λόγω έννοια, αυτή καθ' εαυτή, έχει νομικά ουδέτερο χαρακτήρα, στη βάση ότι δεν παραπέμπει κατ' ανάγκη σε κάποιου είδους φορολογική παράβαση, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι στο πλαίσιο της συντελούνται συχνά πληθώρα ενεργειών φοροαποφυγής, οι οποίες οφείλονται σε καταχρηστικούς τρόπους δράσης και χρήσης της εν λόγω πρακτικής.⁽⁶¹⁾

Προκειμένου να γίνει αντιληπτός τόσο ο τρόπος λειτουργίας της ενδοομιλικής τιμολόγησης όσο και η τέλεση φοροαποφυγής στο πλαίσιο της, θα πρέπει να γίνουν ορισμένες ορολογικές διασαφήσεις κάποιων όρων, άρρηκτα συνδεδεμένων με την έννοια των ενδοομιλικών συναλλαγών. Αρχικά, ως τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής (*transfer price*) ορίζεται «το αντίτιμο ή οποιοδήποτε άλλο αντάλλαγμα για μια συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

59. Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1113 υποσημ. 10 και 1125 υποσημ.25

60. Βλ. Νικόλαος Μπάρμπας, «Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης», περιοδικό ΔΦΝ 2009, τόμος 63, σελ. 1547

61. Βλ. Ανδρέας Τσουρουφλής, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010

Με άλλα λόγια, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης (*transfer pricing*).⁽⁶²⁾ Στη συνέχεια, συστατικό στοιχείο της έννοιας της ενδοομιλικής συναλλαγής, είναι αυτή των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων», στο πλαίσιο των συναλλαγών των οποίων προσδιορίζεται το αντίστοιχο τίμημα, δηλαδή η προαναφερθείσα τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής.

Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη⁽⁶³⁾, η έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων πρέπει να διακρίνεται από αυτή του ομίλου επιχειρήσεων. Σε αυτή λοιπόν τη βάση, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, πρόκειται για επιχειρήσεις, με αυτοτελείς νομικές υποστάσεις, οι οποίες, εξαιτίας της ύπαρξης μιας ειδικής σχέσης μεταξύ τους, είναι δυνατή η άσκηση κυρίαρχης επιρροής από τη μία επιχείρηση στην άλλη. Στην περίπτωση του ομίλου επιχειρήσεων, πρόκειται για σύνολο επιχειρήσεων οι οποίες είναι ενταγμένες σε ένα ευρύτερο σύνολο, το οποίο εμφανίζει οικονομική και διοικητική ενότητα, ενώ βασικό του χαρακτηριστικό είναι η άσκηση κεντρικού ελέγχου, επί των επιχειρήσεων που το απαρτίζουν.

Η ειδοποιός λοιπόν διαφορά των δύο εννοιών έγκειται στο ότι, για την ύπαρξη συνδεδεμένων επιχειρήσεων αρκεί η δυνατότητα άσκησης επιρροής, ενώ για την ύπαρξη ομίλου επιχειρήσεων απαιτείται η πραγματική άσκηση επιρροής, στο πλαίσιο μιας οικονομικής και διοικητικής ενότητας.⁽⁶⁴⁾

62. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-*Transfer Pricing*», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 5-6 και την εκεί παραπομπή σε **Hongren**, «*Introduction to Management Accounting*», 1996, σελ. 122, ο οποίος ορίζει την τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής ως «*the amount charged by one segment of an organization for a product or service that it supplies to another segment of the same organization*».

63. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-*Transfer Pricing*», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 6 με σχετικές παραπομπές σε **Βαρελά**, **Δαβράδου** και **Περάκη**

64. Βλ. **Νικόλαος Κ. Ρόκας**, «*Εμπορικές Εταιρίες*», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012, σελ. 609 επ

Βέβαια αν και σημασιολογική διαφορά των δύο εννοιών είναι ξεκάθαρη, σε πρακτικό επίπεδο οι δύο όροι χρησιμοποιούνται ταυτόσημα. (65/66)

Ο τρόπος τέλεσης φοροαποφυγής στο πλαίσιο της πρακτικής των ενδοομιλικών τιμολογήσεων είναι ο εξής. Αρχικά, είναι γνωστό ότι στο πλαίσιο λειτουργίας, ιδιαίτερα, των ομίλων επιχειρήσεων, οι συναλλακτικές σχέσεις δεν καθορίζονται μόνο από τις συνθήκες της αγοράς(προσφορά και ζήτηση) αλλά και από άλλους, υποκειμενικής φύσεως, παράγοντες οι οποίοι επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση. Τέτοιοι παράγοντες είναι οι εξής: ο σχεδιασμός της εμπορικής δραστηριότητας του ομίλου (π.χ. στρατηγικός σχεδιασμός επέκτασης στα πλαίσια ομίλου εταιριών, έμμεση χρηματοδότηση μητρικών από θυγατρικές εταιρίες κλπ), η προσπάθεια να μειώσουν την ολική φορολογική επιβάρυνση των εμπορικών δραστηριοτήτων τους (π.χ. μετατόπιση κερδών σε θυγατρικές εταιρίες εγκατεστημένες σε φορολογικούς παραδείσους, μείωση δασμολογικών επιβαρύνσεων κλπ).

65. Βλ. Ανδρέας Τσουρουφλής, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 7

66. Βλ. Ν. 3728/2008-άρθρο 26, Ν. 3842/2010-άρθρο 11 παρ. 13, Ν. 4046/2012-άρθρο 3 παρ. 7, όπου χρησιμοποιούνταν ο όρος «τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών», Βλ. ωστόσο, άρθρο 11 του Ν. 4110/2013, το οποίο παρά το γεγονός ότι τιτλοφορείται ως «τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών» εντούτοις αναφέρει: «Το άρθρο 39 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής: «Άρθρο 39 - Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων 1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασης της στην αλλοδαπή. 2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιαστικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής». Βλ. Ν 4172/2013- άρθρα 2 και 50, το άρθρο 50 ενώ φέρει τον τίτλο «ενδοομιλικές συναλλαγές», στις επιμέρους διατάξεις του χρησιμοποιεί τον όρο συνδεδεμένα πρόσωπα(ενν. συνδεδεμένες επιχειρήσεις), παραπέμποντας στο άρθρο 2 για τον ορισμό της έννοιας των συνδεδεμένων προσώπων(ενν. συνδεδεμένες επιχειρήσεις).

Σε αυτή λοιπόν τη βάση είναι σύνηθες φαινόμενο, ειδικά στο πλαίσιο ομίλων, αλλά και στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων να μεθοδεύονται οι σχετικές συναλλαγές με σκοπό την αύξηση των κερδών με τη σύγχρονη μείωση της φορολογητέας ύλης. Πιο συγκεκριμένα λοιπόν, σε επίπεδο ομίλου, του οποίου μάλιστα οι επιχειρήσεις είναι διασπαρμένες σε διαφορετικές χώρες, υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού των τιμών των εσωτερικών συναλλαγών, βάσει κριτηρίων που θέτει ο ίδιος ο όμιλος. Αυτό εν ολίγοις σημαίνει ότι όμιλοι καθορίζουν τις τιμές των μεταξύ τους συναλλαγών κατά το δοκούν.⁽⁶⁷⁾

67. **Βλ. Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ.11-13, **Παράδειγμα:** Η μητρική εταιρία Μ, η οποία είναι εγκατεστημένη στο κράτος Α, κατασκευάζει προϊόντα με κόστος κατασκευής ανά μονάδα 1.000. Η εταιρία Μ πωλεί τα προϊόντα στην θυγατρική εταιρία διανομής Θ, η οποία είναι εγκατεστημένη στο κράτος Β. Η θυγατρική εταιρία Θ πωλεί στη συνέχεια τα προϊόντα με τιμή μονάδας 5.000. Ο φορολογικός συντελεστής στο κράτος Α είναι 35% και στο κράτος Β είναι 25%. Με βάση την παραδοχή ότι καμία από τις εταιρίες δεν πωλεί κάτω του κόστους, από τα παραπάνω δεδομένα προκύπτει ότι ο όμιλος έχει τη δυνατότητα να καθορίσει την τιμή πώλησης των προϊόντων από την εταιρία Μ στην εταιρία Θ σε όποια τιμή επιθυμεί μεταξύ του 1.000 και του 5.000. Εάν αποκλείσουμε από τον υπολογισμό όλα τα έξοδα μεταφοράς και διανομής, τα αποτελέσματα των διαφόρων εναλλακτικών επιλογών από τη σκοπιά όλων των ενδιαφερομένων έχουν ως εξής:

Τιμή ενδ. συναλ.	Κέρδος Μ	Κέρδος Θ	Κέρδος ομίλου (προ φόρων)	Φόρος κράτους Α	Φόρος κράτους Β	Συνολικός φόρος ομίλου	Κέρδος ομίλου μετά φόρων
1000	0	4000	4000	0	800	800	3200
2000	1000	3000	4000	400	600	1000	3000
3000	2000	2000	4000	800	400	1200	2800
4000	3000	1000	4000	1200	200	1400	2600
5000	4000	0	4000	1600	0	1600	2400

Τα κέρδη του ομίλου (προ φόρων) παραμένουν σταθερά ανεξαρτήτως της τιμής της ενδοομιλικής πώλησης. Ωστόσο, όσο αυξάνει η τιμή, τόσο περισσότερο κέρδος αποκομίζει η μητρική ενώ, αντίθετα, όσο μικρότερη είναι η τιμή τόσο μεγαλύτερο είναι κέρδος της θυγατρικής. Κατ' επέκταση όταν αυξάνει η τιμή της συναλλαγής, αυξάνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους της μητρικής και, αντίστοιχα, μειώνονται τα φορολογικά έσοδα του κράτους της θυγατρικής. Αυτό αντανακλάται και στη φορολογική επιβάρυνση του ομίλου, δεδομένου ότι, όσο αυξάνει η τιμή μεταβίβασης, αυξάνει και η φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. Κατά συνέπεια, αυξομειώνοντας τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, ένας όμιλος μπορεί να εκμεταλλευτεί τις διαφορές και τις συμβατότητες μεταξύ διαφορετικών φορολογικών εννόμων τάξεων, ώστε να υλοποιήσει τα κέρδη του κατά το δυνατόν στο κράτος με τη χαμηλότερη φορολογία.

Επομένως, ένας όμιλος διαμορφώνοντας την ενδοομιλική τιμολόγηση, έχει τη δυνατότητα να αυξομειώνει το φορολογητέο κέρδος της κάθε επιχείρησης που τον απαρτίζει, δηλαδή επί της ουσίας έχει τη δυνατότητα μεταφοράς του φορολογητέου κέρδους από τη μία επιχείρηση στην άλλη, λαμβάνοντας βεβαίως υπόψη και το φορολογικό καθεστώς της εκάστοτε χώρας όπου εδρεύουν οι επιχειρήσεις του, επηρεάζοντας εν τέλει τη συνολική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου. (69)

Η πρακτική της ενδοομιλικής τιμολόγησης μπορεί να εφαρμοστεί και στο εσωτερικό της ίδιας έννομης τάξης. Ειδικότερα, η εν λόγω πρακτική μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μεταφορά κερδών σε ζημιογόνες εταιρίες του ομίλου ή σε εταιρίες με νομική μορφή που υπόκεινται σε ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς. Ωστόσο, να σημειωθεί ότι η εφαρμογή της εν λόγω μεθόδου φοροαποφυγής, στο πλαίσιο της ίδιας έννομης τάξης, είναι ένα πιο δύσκολο εγχείρημα, καθώς αφενός η ανεύρεση αντινομιών στο πλαίσιο της ίδιας έννομης τάξης είναι πιο περιορισμένη, αφετέρου ακόμα και αν εντοπιστούν τέτοιες αντινομίες, η αξιοποίησή τους είναι δυσκολότερη εξαιτίας της ύπαρξης περισσότερων δυνατοτήτων άσκησης ελέγχου εκ μέρους των εθνικών αρχών. (70)

Για την αντιμετώπιση αυτής της μορφής φοροαποφυγής και προκειμένου ο εκάστοτε φορολογικός νομοθέτης να προστατεύσει και να διασφαλίσει τη φορολογική βάση της χώρας του, έχουν θεσπιστεί από πολλές χώρες αυστηρότεροι κανόνες για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών,(71) μία εξ αυτών είναι και η χώρα μας.(72) Τα εν λόγω ζητήματα, λόγω του ενδιαφέροντος που παρουσιάζουν, θα αναλυθούν σε επόμενο κεφάλαιο.

69. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ.13

70. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010, σελ.13

71. Βλ. **Κ.Σαθθαΐδου**, «Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», περιοδικό ΔΦΝ 63/2009, σελ. 922

72. Βλ. **Κατερίνα Σαθθαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1127 υποσημ. 27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙ: Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΜΕΣΩ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΚΑΤ' ΑΥΤΗΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΜΕΣΩ ΓΕΝΙΚΟΥ ΤΥΠΟΥ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΟΥ ΝΕΟΥ Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013)

Ι. Η ΘΕΣΠΙΣΗ ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΞΕΝΩΝ ΕΝΝΟΜΩΝ ΤΑΞΕΩΝ

1. Η εισαγωγή γενικής διατάξεως κατά της φοροαποφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(άρθρο 38 Ν. 4174/2013)

Με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο, γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας. Αυτή η διάταξη εισήχθη προκειμένου μην καταλύεται από τους φορολογούμενους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ν' αναφερθεί απλώς, καθώς θα σχολιαστεί αναλυτικότερα παρακάτω, ότι ήδη πολλές χώρες τα τελευταία χρόνια έχουν υιοθετήσει κανόνες ενάντια στη φοροαποφυγή, όπως για παράδειγμα η Γερμανία, η Γαλλία, η Ν. Ζηλανδία και η Ινδία.⁽¹⁾

Ειδικότερα, ορίζεται ότι *«κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.*

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 38 αφενός διευκρινίζεται η έννοια της «ρύθμισης», όπου ως τέτοια νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση,

1. Βλ. Κατερίνα Σαθβαϊδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114-1117, υποσημ. 13

αφετέρου διευκρινίζεται ότι μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 38 διευκρινίζεται το πότε μία ρύθμιση ή μια σειρά ρυθμίσεων θεωρείται τεχνητή, πράγμα το οποίο συμβαίνει όταν αυτή στερείται εμπορικής ουσίας, ενώ στην συνέχεια παρατίθενται κριτήρια βάσει των οποίων η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει τον τεχνητό ή μη χαρακτήρα μίας ρύθμισης. Πιο συγκεκριμένα, *«για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολο της, β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος».*

Στην συνέχεια με τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 38 ορίζεται αντίστοιχα πότε ο σκοπός μιας ρύθμισης συνίσταται στην αποφυγή φορολόγησης και πότε πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός. Έτσι λοιπόν η παράγραφος 4 αναφέρει ότι: *«Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση»*, ενώ η παράγραφος 5 αναφέρει ότι: *«Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση*

ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης».

Τέλος, στην παράγραφο 6 καθορίζεται το πότε μία ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα. Συγκεκριμένα αναφέρεται ότι «για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης».

Μετά την παράθεση των επιμέρους διατάξεων του άρθρου 38, κατά της φοροαποφυγής, είναι σημαντικό ν' αναφερθούν κάποια σχόλια που διατυπώνονται για το περιεχόμενο του εν λόγω άρθρου.

Αρχικά, αναφέρεται ως γενικό σχόλιο επί του άρθρου 38, ότι η διάταξη κατά της φοροαποφυγής, είναι εξαιρετικά ευρεία, ασαφής και αόριστη, πράγμα το οποίο οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω διάταξη όχι μόνο δεν θα συμβάλλει στον περιορισμό της φοροαποφυγής αλλά αντιθέτως θα δημιουργήσει πληθώρα προβλημάτων. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι η διάταξη κατά της φοροαποφυγής πέραν των πολλών ερμηνευτικών προβλημάτων, δημιουργεί «ένα ευρύ πεδίο εντός του οποίου η φορολογική αρχή θα δύναται να κινηθεί χωρίς έλεγχο, παρά μόνο των ακραίων ορίων της νομιμότητας, με αποτέλεσμα να μειώνεται σημαντικά η ασφάλεια δικαίου και η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στις σχέσεις κράτους και ειδικότερα φορολογικής διοίκησης και πολίτη».⁽²⁾

Τα παραπάνω σχόλια επιβεβαιώνονται και από την έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί του Ν. 4174/2013. Σε αυτή λοιπόν την βάση, η προαναφερθείσα έκθεση διατυπώνει, για τις διατάξεις του άρθρου 38, τα εξής σχόλια: «Επισημαίνεται, κατ' αρχάς, ότι η γενικότητα και η ευρύτητα με την οποία είναι διατυπωμένη η προτεινόμενη ρύθμιση, όπως και η ασάφεια των ορισμών που δίδονται στις προτεινόμενες παραγράφους 2 έως 5,

2. Βλ. Ασπασία Μάλλιου, «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και η περαιτέρω υποχώρηση του κράτους-δικαίου», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1218

είναι προφανές ότι θα προκαλέσουν πλήθος ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, κυρίως διότι αφήνουν ευρύτατα περιθώρια άσκησης διακριτικής ευχέρειας στη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικώς δε, ως προς την περίπτωση στ' της παραγράφου 3 ερωτάται αν θα έπρεπε να ισχύει το αντίθετο, δηλαδή η «ρύθμιση» να καταλείπει μικρό περιθώριο κέρδους «σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος».

Ενόψει των ανωτέρω, ως προς το ζήτημα της εξεύρεσης κριτηρίου για τον προσδιορισμό καταστάσεων που συνιστούν φοροαποφυγή, ερωτάται εάν θα ήταν προτιμότερο να επιλεγεί το κριτήριο της «αμιγώς επίπλαστης κατάστασης» που έχει διαμορφωθεί νομολογιακώς από το Δικαστήριο της ΕΕ[Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12-9-2006 στην υπόθεση C-196/04 (*Cadbury Schweppes*)]. Περαιτέρω ως προς το ζήτημα της απόδειξης, σημειώνεται ότι η θέση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής είναι ότι το βάρος της απόδειξης δεν θα πρέπει να φέρει αποκλειστικώς ο φορολογούμενος και ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η γενική ικανότητα συμμόρφωσης του και το είδος και η οργάνωση συναλλαγής[Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικώς με την εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της Ε.Ε. και όσον αφορά τρίτες χώρες, 1012-2007, COM (2007) 785 τελικό, σελ. 6. Τέλος, επισημαίνεται η γενικότητα και η ασάφεια της παραγράφου 6 ως προς τον τρόπο διορθωτικού προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων σε περίπτωση διαπίστωσης συνδρομής των προϋποθέσεων της παραγράφου 1(φοροαποφυγή) δεν πρέπει, κατ' αρχήν να εξομοιώνεται με τη φοροδιαφυγή».⁽³⁾

3. Βλ. Έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί του Ν. 4174/2013(ΦΕΚ 170 Α'/26.7.2013) για τις φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1289

2. Η θέσπιση γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής σε άλλες χώρες

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, τα τελευταία χρόνια πολλές χώρες έχουν υιοθετήσει κανόνες «αντι-φοροαποφυγής»⁽⁴⁾, καθιερώνοντας γενικές διατάξεις για την καταπολέμησή της. Μερικές από αυτές είναι η Γερμανία, η Γαλλία, η Νέα Ζηλανδία, η Ινδία κ.α.⁽⁵⁾ Στην παρούσα εργασία θα γίνει αναφορά στη θέσπιση γενικών διατάξεων κατά της φοροαποφυγής στο πλαίσιο της γερμανικής και της γαλλικής έννομης τάξης.

2.1 Η Γερμανία

Εστιάζοντας λοιπόν στην Γερμανική έννομη τάξη, το κεφάλαιο 42(1) του Ομοσπονδιακού Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας καθιερώνει γενική διάταξη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. «*Η προαναφερόμενη διάταξη απαγορεύει τα φορολογικά αποτελέσματα κάθε νομικής συμφωνίας που συνιστά κατάχρηση δικαιώματος υπό την έννοια ότι οι φορολογούμενοι δεν δύνανται να οργανώσουν τις δραστηριότητές τους/ επιχειρήσεις τους κατά τρόπο που να στρεβλώνουν την οικονομική πραγματικότητα/ φύση της συναλλαγής και κατά συνέπεια ο φορολογούμενος πρέπει να φορολογείται σύμφωνα με την πραγματική οικονομική φύση της εν λόγω συναλλαγής και όχι σύμφωνα με την τεχνητή μορφή της.*

4. Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114 υποσημ. 13

5. Βλ. http://assets.cambridge.org/97805218/87779/excerpt/9780521887779_excerpt.pdf, Brian Arnold : «A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)»

Ειδικότερα προβλέπεται ότι η φορολογική νομοθεσία δεν μπορεί να καταστρατηγείται από κατάχρηση πιθανών νομικών συμφωνιών και αν υπάρχει τέτοια κατάχρηση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να φορολογηθεί όπως εάν είχε επιλέξει την αρμόζουσα νομική συμφωνία».⁽⁶⁾

Ωστόσο, στο πλαίσιο σχολιασμού της παραπάνω διάταξης παρατηρούνται ασάφειες και αοριστίες, όσον αφορά την έννοια της «κατάχρησης των πιθανών νομικών συμφωνιών», πράγμα το οποίο θυμίζει τις αντίστοιχες αοριστίες και ασάφειες της γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής, στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης.

Τα γερμανικά δικαστήρια ερμηνεύοντας την προαναφερθείσα έννοια κατέληξαν στις εξής παραδοχές. «Έκριναν ότι για να υπάρχει κατάχρηση πιθανών νομικών συμφωνιών ή κατάχρηση δικαιώματος, θα πρέπει καταρχήν η επιλεγμένη από τον φορολογούμενο νομική συμφωνία να μην είναι η αρμόζουσα. Ο έλεγχος αυτός πραγματοποιείται με αναφορά σε ένα τρίτο ανεξάρτητο μέρος, υπό τις ίδιες συνθήκες και για τους ίδιους οικονομικούς σκοπούς με τον φορολογούμενο, θα δρούσε όπως ο φορολογούμενος. Εάν το τρίτο ανεξάρτητο μέρος δρούσε διαφορετικά, η συμφωνία δεν είναι η αρμόζουσα. Όσο πιο ασυνήθιστη ή εικονική είναι μια συμφωνία, τόσο λιγότερο πιθανό είναι να είναι η αρμόζουσα. Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το γεγονός ότι μια νομική συμφωνία δίνει τη δυνατότητα περιορισμού του φόρου δεν την κάνει από μόνη της μη αρμόζουσα. Μια συμφωνία που δίνει τη δυνατότητα περιορισμού του φόρου δεν συνιστά απαραίτητα αποφυγή της φορολογίας.

6. Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114-1115 υποσημ. 13

Στην συνέχεια, εάν αποδειχτεί ότι μια συμφωνία δεν είναι η αρμόζουσα, θα πρέπει ν' αποδειχτεί ότι είχε και ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου, δηλαδή από την αρμόζουσα συμφωνία θα είχε προκύψει μεγαλύτερος φόρος από κείνον που προέκυψε από την μη αρμόζουσα νομική συμφωνία, γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα ότι υπήρξε ένας οικονομικός λόγος που οδήγησε στην επιλογή αυτής της συμφωνίας. Η σχετική διάταξη μπορεί πάντως να εφαρμοστεί μόνο εάν δεν υπάρχουν σημαντικοί λόγοι, σύμφωνα με τους οποίους η μη αρμόζουσα συμφωνία να δικαιολογείται από μη οικονομικούς ή άλλους σημαντικούς λόγους. Τέλος, για να εφαρμοστεί η σχετική διάταξη θα πρέπει η συμφωνία να έχει επιλεγεί με βάση πραγματική πρόθεση ή κίνητρο μείωσης του φόρου. Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη η κατάχρηση πιθανής νομικής συμφωνίας απαιτεί πρόθεση κατάχρησης, η οποία θα πρέπει να διαπιστωθεί από τα δικαστήρια. Ωστόσο, έχει γίνει δεκτό ότι η πρόθεση αυτή τεκμαίρεται, εάν πληρούνται τα τρία πρώτα κριτήρια του κεφαλαίου 42. Σε περίπτωση διαπίστωσης κατάχρησης δικαιώματος ή κατάχρηση πιθανών νομικών συμφωνιών, ο οφειλόμενος φόρος επαναπροσδιορίζεται και επιβάλλεται όπως εάν ο φορολογούμενος είχε επιλέξει την αρμόζουσα νομική συμφωνία».⁽⁷⁾

2.1.1 Υπόθεση «Dublin Docks»

Περίπτωση κατάχρησης πιθανών νομικών συμφωνιών έκριναν οι γερμανικές φορολογικές αρχές ότι υπήρχε στην υπόθεση «Dublin Docks», καθώς η ίδρυση μιας ιρλανδικής θυγατρικής συνιστούσε καταστρατήγηση υπό την έννοια του κεφαλαίου 42.

7. **Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114-1115 υποσημ. 13, **Βλ. <http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf>, John Prebble: «ABUS DE DROIT AND THE GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE OF INCOME TAX LAW: A COMPARISON OF THE LAWS OF SEVEN JURISDICTIONS AND THE EUROPEAN COMMUNITY».**

Το αποτέλεσμα ήταν να κριθεί ότι όλα τα κέρδη της εν λόγω εταιρίας (θυγατρικής), έπρεπε να αποδοθούν για φορολογικούς λόγους στην μητρική εταιρία, η οποία ήταν εγκατεστημένη στην Γερμανία. Ωστόσο, το Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο έκρινε διαφορετικά. Πιο συγκεκριμένα, «η υπόθεση αφορούσε μια γερμανική εταιρία, η οποία ίδρυσε μια θυγατρική εταιρία στο Διεθνές Οικονομικό Κέντρο και Κέντρο Υπηρεσιών του Δουβλίνου, όπου οι εταιρίες που ήταν εγκατεστημένες υπόκειντο σε μειωμένο συντελεστή φόρου εταιριών 10%. Ο μοναδικός σκοπός της Ιρλανδικής θυγατρικής ήταν η επένδυση κεφαλαίων που λάμβανε από την γερμανική μητρική εταιρία. Η θυγατρική δεν είχε καθόλου γραφεία ή υπαλλήλους αλλά είχε το δικό της διοικητικό συμβούλιο που συνερχόταν στην Ιρλανδία και καθόριζε την επενδυτική στρατηγική. Όμως οι επενδύσεις διευθύνονταν από μια άλλη ιρλανδική εταιρία που είχε γραφεία και υπαλλήλους και που παρείχε παρόμοιες υπηρεσίες και σε άλλες εταιρίες επενδύσεων. Ωστόσο, το Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο έκρινε ότι η ίδρυση της ιρλανδικής θυγατρικής δεν αποτελούσε κατάχρηση πιθανών νομικών συμφωνιών κατά το κεφάλαιο 42. Το δικαστήριο υποστήριξε ότι η ύπαρξη του καθεστώτος της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρίας(CFC), που σκοπό έχει να εφαρμόζεται σε τέτοιες υποθέσεις, αποκλείει την επιπρόσθετη εφαρμογή των γενικών κανόνων καταπολέμησης της φοροδιαφυγής. Το γερμανικό καθεστώς CFC δημιουργήθηκε με σκοπό την καταπολέμηση συμφωνιών που περιελάμβαναν τη δημιουργία αδρανών εταιριών σε χώρες με χαμηλή φορολογία που στην ουσία δεν είχαν δραστηριότητα αλλά στόχευαν στην αποφυγή της φορολογίας. Το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, δεδομένου του σκοπού του καθεστώτος CFC, το γεγονός της απόκτησης κερδών μέσω μιας αδρανούς εταιρίας δεν είναι αρκετό για να στοιχειοθετηθεί κατάχρηση πιθανών νομικών συμφωνιών κατά το κεφάλαιο 42. Για να τύχει εφαρμογής το κεφάλαιο 42, δεν αρκούσε η θυγατρική να είναι απλώς αδρανής, αλλά θα έπρεπε να είναι μόνο μια εταιρία-γραμματοκιβώτιο, χωρίς καθόλου δραστηριότητα, ενεργή ή αδρανής.

Ωστόσο, η εν λόγω θυγατρική δεν ήταν μια εταιρία-γραμματοκιβώτιο, αφού το διοικητικό της συμβούλιο έπαιρνε τις σημαντικότερες επενδυτικές αποφάσεις και επομένως, σε αυτή την περίπτωση, το Κεφάλαιο 42 δεν τύγχανε εφαρμογής».⁽⁸⁾

2.2 Η Γαλλία

Και στο πλαίσιο της γαλλικής έννομης τάξης έχει θεσπιστεί γενική διάταξη για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο L.64 του Βιβλίου Φορολογικών Διαδικασιών, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να μην λαμβάνει υπόψη τις τεχνητές ή εικονικές συναλλαγές που έχουν ως μοναδικό σκοπό είτε την αποφυγή είτε την μείωση της φορολογίας. Βέβαια, να επισημανθεί ότι στην έννοια της κατάχρησης, όπως αυτή προβλέπεται στο γαλλικό κώδικα, δεν εμπίπτουν περιπτώσεις που ο φορολογούμενος αναζητά το ευνοϊκότερο νομικό πλαίσιο εντός του οποίου θα εμπίπτουν οι συναλλαγές του.

Το εν λόγω άρθρο κατά της φοροαποφυγής βρίσκει έδαφος εφαρμογής κυρίως επί αλλοδαπών επενδυτικών εταιριών, οι οποίες φαίνεται να είναι τεχνητές και οι οποίες αποσκοπούν στην αποφυγή της φορολογίας. Χαρακτηριστική περίπτωση τέτοιων εταιριών είναι οι εταιρίες «holding», η έννοια και η λειτουργία των οποίων εκτέθηκαν παραπάνω. Στο πλαίσιο παρακολούθησης της θέσεως που ακολουθούν οι γαλλικές αρχές, μπορούν ν' αναφερθούν τα εξής. «*Το Συμβούλιο της Επικρατείας έκρινε ότι η εφαρμογή του άρθρου L. 64 περιοριζόταν μόνο στις περιπτώσεις που οι φορολογικές αρχές μπορούσαν να αποδείξουν ότι η δομή της εταιρίας ήταν αποκλειστικά εικονική ή τεχνητή ή υποκινούνταν αποκλειστικά από φορολογικούς λόγους.*

8. Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου, «*Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή*», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114-1115 υποσημ. 13

Το Δικαστήριο επισήμανε ότι το άρθρο L. 64 έχει ως σκοπό να αποκλείσει καθαρά τεχνητές δομές που έχουν ως μοναδικό στόχο να αποφύγουν τη γαλλική φορολογία μέσω συναλλαγών ή δομών επενδύσεων που στοχεύουν στην εφαρμογή φορολογικών διατάξεων που προβλέπουν οφέλη στους φορολογούμενου». (9)

2.2.1 Υπόθεση «Pleiade» και «Sagal»

Περί καταστράτηγησης του άρθρου L. 64 απεφάνθη το γαλλικό Συμβούλιο της Επικρατείας στην υπόθεση «Pleiade». Στην προκειμένη περίπτωση μια γαλλική εταιρία είχε ιδρύσει μια θυγατρική Λουξεμβουργιανή εταιρία holding, η οποία είχε επενδύσει σε μια υπο-θυγατρική εταιρία στα νησιά Cayman. «Η γαλλική εταιρία υποστήριξε ότι η χρήση μιας εταιρίας holding 1929 δικαιολογούνταν από νόμιμους επιχειρηματικούς λόγους.

Ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας απέρριψε τα ως άνω επιχειρήματα βασιζόμενο στο γεγονός ότι η εταιρία holding 1929 δεν είχε καμιά οικονομική ουσία, καθώς οι επενδυτικές δραστηριότητες ελέγχονταν/πλήρως από τη θυγατρική της εταιρία στα νησιά Cayman και από μία Λουξεμβουργιανή Τράπεζα. Επιπρόσθετα, η εταιρία holding 1929 επωφελήθηκε από τις διατάξεις του Λουξεμβουργιανού φορολογικού δικαίου που προέβλεπαν τη μη φορολόγηση μερισμάτων και υπεραξιών, [δηλαδή όταν τα κέρδη από τις επενδύσεις της εταιρίας holding διανέμονταν στη γαλλική εταιρία με τη μορφή μερισμάτων, τα μερίσματα μπορούσαν να υπαχθούν στην εξαίρεση συμμετοχής στη Γαλλία (participation exemption)], γεγονός που οδήγούσε σε σημαντική φορολογική ελάφρυνση». (10)

9. Βλ. Κατερίνα Σαθθαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1116- συνέχεια υποσημ. 13

10. Βλ. Κατερίνα Σαθθαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1116- συνέχεια υποσημ. 13

Παρόμοια έκρινε το Συμβούλιο της Επικρατείας και στην περίπτωση της υπόθεσης «Sagal».⁽¹¹⁾ Και η εν λόγω υπόθεση αφορούσε μια εταιρία η οποία ήταν εγκατεστημένη στην Γαλλία και η οποία χρησιμοποιούσε μια Λουξεμβουργιανή εταιρία holding, η οποία στην πραγματικότητα δεν είχε καμία οικονομική ουσία, επιδιώκοντας αποκλειστικά και μόνο την εκμετάλλευση των φορολογικών ελαφρύνσεων που ίσχυαν στο Λουξεμβούργο.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση «Sagal», η αιτούσα εταιρία επικαλέστηκε για την άμυνά της ένα επιχείρημα αντλούμενο από το κοινοτικό δίκαιο, υποστηρίζοντας ότι οι διατάξεις του άρθρου L.64 δεν συμβαδίζουν με το άρθρο 43 της Συνθήκης για την ελευθερία εγκατάστασης. Το Δικαστήριο βέβαια απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό⁽¹²⁾, κρίνοντας ότι διατάξεις του προαναφερθέντος άρθρου συμβαδίζουν απόλυτα, τόσο συνολικά με το άρθρο 43 της Συνθήκης της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσο και ειδικότερα με την ελευθερία εγκατάστασης.⁽¹³⁾

11. Βλ. <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/02/927923484.rtf>

12. Βλ. www.etudes-fiscales-internationales.com

13. Βλ. **Κατερίνα Σαθθαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1116- συνέχεια υποσημ. 13

II. Η Ένταξη στον Κ.Φ.Ε(Ν.4172/2013) γενικού τύπου διατάξεων για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής

1. Οι διατάξεις για το φορολογικό ορισμό της κατοικίας: Μία ακόμη προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής

1.1 Σύνομη αναδρομή στην έννοια τα φορολογικής κατοικίας κατά το προϊσχύον δίκαιο

1.1.1 Η έννοια της φορολογικής κατοικίας πριν το Ν. 3943/2011-Η προσφυγή στην έννοια της κατοικίας κατά το άρθρο 51 του Αστικού Κώδικα

Η έννοια της φορολογικής κατοικίας διατυπώθηκε για πρώτη φορά στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο με το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 3943/2011⁽¹⁴⁾, το οποίο τροποποίησε το άρθρο 2 παρ. 1 του, πλέον αντικατασταθέντος, Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994). Πριν την εισαγωγή της έννοιας της φορολογικής κατοικίας με το Ν. 3943/2011, χρησιμοποιούνταν και εφαρμοζόταν η έννοια της κατοικίας, στο πλαίσιο προσφυγής στην αντίστοιχη έννοια του Αστικού Κώδικα.

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι προτού θεσπιστούν οι τροποποιητικές διατάξεις του Ν. 3943/2011, το κάθε φυσικό πρόσωπο υπόκειτο σε φορολογία, αφενός για εισόδημα που αποκτούσε στην Ελλάδα(κριτήριο της πηγής) χωρίς να παίζει ρόλο η ιθαγένειά του ή τόπος κατοικίας ή διαμονής του, αφετέρου για εισοδήματα που προέκυπταν μεν στην αλλοδαπή, ανεξαρτήτως ιθαγένειας, αλλά ο φορολογούμενος είχε την κατοικία του στην Ελλάδα(κριτήριο κατοικίας).

14. Βλ. άρθρο 12 παρ. 1 Ν. 3943/2011, « Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίστανται ως εξής: «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά».

Βεβαίως, όλα αυτά ίσχυαν με την επιφύλαξη των όσων πιθανών ορίζονταν, στην περίπτωση που είχε συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και άλλης χώρας, στην οποία ο φορολογούμενος είτε είχε την κατοικία του είτε αποκτούσε εισόδημα, Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολόγησης.⁽¹⁵⁾

Εστιάζοντας στην έννοια της «κατοικίας», αναφέρθηκε ήδη ότι πριν το Ν. 3943/2011 δεν υπήρχε σχετικός ορισμός της στο πλαίσιο της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας. Έγινε λοιπόν δεκτό από τη θεωρία⁽¹⁶⁾, ότι στην περίπτωση που μία «φορολογική διάταξη αναφέρεται σε ορισμένη έννοια χωρίς να δίδεται ειδικός ορισμός από αυτήν εφαρμόζεται η αντίστοιχη έννοια του ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου». ⁽¹⁷⁾ Η εν λόγω θεωρητική θέση είχε γίνει δεκτή στο πλαίσιο της υπ' αριθμ. 129/1955 ερμηνευτικής εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών.⁽¹⁸⁾

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 51 ΑΚ, το κάθε φυσικό πρόσωπο έχει ως «κατοικία» τον τόπο, όπου έχει την κύρια και μόνιμη εγκατάστασή του. Μάλιστα, για την απόκτηση κατοικίας θα πρέπει να συντρέχουν δύο στοιχεία, ένα υλικό και ένα βουλευτικό.

Το υλικό στοιχείο συνίσταται, στην πραγματική εγκατάσταση σε έναν συγκεκριμένο τόπο, ενώ το βουλευτικό συνίσταται στην θέληση-βούληση του φυσικού προσώπου,

15. Βλ. **Κατερίνα Σαββαΐδου**, « Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού Νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Α' Ιουλίου 2013-Τεύχος 1517, σελ.984, υποσημ. 21

16. Βλ. **Κ. Φινοκαλιώτης**, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, έκδοση 4^η, 2011, σελ. 258, Βλ. **Θ. Φορτσάκης**, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, γ' έκδοση, 2008

17. Βλ. **Κατερίνα Σαββαΐδου**, «Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού Νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Α' Ιουλίου 2013-Τεύχος 1517, σελ. 985

18. Βλ. http://www.pwc.com/en_GR/gr/tax-services/news/assets/tax-law-mar11-gr.pdf, «Tax Bulletin», Απρίλιος 2011, σελ. 10

να καταστήσει τον προαναφερθέντα ορισμένο τόπο, ως το κέντρο των βιοτικών, επαγγελματικών και κοινωνικών σχέσεών του.⁽¹⁹⁾

1.1.2 Η έννοια της φορολογικής κατοικίας μετά τον Ν. 3943/2011

Αρχικά, με τις διατάξεις του Ν. 3943/2011, όπως εκτέθηκε και παραπάνω, διατυπώθηκε για πρώτη φορά ορισμός της έννοιας της φορολογικής κατοικίας, ενώ επιδιώχθηκε να τεθούν πιο συγκεκριμένα κριτήρια, από φορολογικής σκοπιάς, για την έννοια της «κατοικίας». Πιο συγκεκριμένα, με το άρθρο 12 παρ. 1 του Ν. 3943/2011, οριζόταν ότι «σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα»⁽²⁰⁾. Επίσης, «σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του». Ως συνήθης διαμονή, θεωρείται «η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά».

Πέρα λοιπόν από την εισαγωγή της έννοιας της φορολογικής κατοικίας, για πρώτη φορά με την προαναφερθείσα διάταξη, μπορούν συνολικά να παρατηρηθούν και να επισημανθούν τα εξής για το άρθρο 12 του ν. 3943/2011: πρώτον, είναι εμφανές ότι εν αντιθέσει με ότι ίσχυε πριν το Ν. 3943/2011, με τις διατάξεις του άρθρου 12 η διαμονή, τουλάχιστον όταν είναι συνήθης, ταυτιζόταν με την έννοια

19. Βλ. Κατερίνα Σαθβαϊδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1130 υποσημ. 34

20. Βλ. άρθρο 12 παρ.3 Ν. 3943/2011, σύμφωνα με το εν λόγω άρθρο το οποίο τροποποίησε το άρθρο 9 παρ. 8 περ. β'εδ. α' του Κ.Φ.Ε(ν. 2238/1994), εκπίπτει «Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα, εφόσον ο φόρος που παρακρατήθηκε στο άλλο κράτος ορίζεται στις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ.»

της κατοικίας, δεύτερον θεσπίστηκε μαχητό τεκμήριο περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, λόγω διαμονής σε αυτήν για χρονικό διάστημα 183 ημερών, τρίτον, δινόταν η δυνατότητα στο φορολογούμενο να αμφισβητήσει το προαναφερθέν μαχητό τεκμήριο, προσκομίζοντας στις Φορολογικές Αρχές αποδεικτικά στοιχεία, ότι η κατοικία του ή η συνήθης διαμονή του βρίσκεται σε άλλος κράτος, με σκοπό τη μη φορολόγησή του στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του. Τέταρτον, με την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 παρ. 3 Ν. 3943/2011, είχε θεσπιστεί εξαίρεση από την εφαρμογή του κριτηρίου της κατοικίας, αναφορικά με χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν είχε υπογράψει Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας⁽²¹⁾.

Πέμπτον, με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 3943/2011 θεσπίστηκαν αμάχητα τεκμήρια, τα οποία βέβαια τροποποιήθηκαν με μεταγενέστερα νομοθετήματα, περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, με την έννοια της φορολόγησης του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα, για το παγκόσμιο εισόδημά του, σε δύο περιπτώσεις. Η πρώτη περίπτωση αμάχητου τεκμηρίου, περί ύπαρξης φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, συνίστατο στην περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής από τον φορολογούμενο των νόμιμων δικαιολογητικών για τη φορολόγησή του με βάση το κριτήριο της πηγής⁽²²⁾,

21. **Βλ. άρθρο 2 παρ. 5 Κ.Φ.Ε 2238/1994**, « Κατ' εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην Ελλάδα.»

22. **Βλ. άρθρο 61 παρ. 8β' Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4141/2013**, «Όσοι έχουν δηλώσει τόπο κατοικίας ή συνήθους διαμονής στην αλλοδαπή και υπόκεινται, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, σε φόρο μόνο για το εισόδημα τους που προκύπτει στην Ελλάδα, υποχρεούνται να προσκομίσουν τα δικαιολογητικά που προβλέπονται στην παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, μέσα σε προθεσμία που ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Αν δεν προσκομισθούν ή δεν προσκομισθούν εμπρόθεσμα τα δικαιολογητικά αυτά, οι υπόχρεοι θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα τους. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος κλήσης των φορολογουμένων, η διαδικασία υποβολής των δικαιολογητικών και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

ενώ το δεύτερο αμάχητο τεκμήριο⁽²³⁾, περί διατήρησης της φορολογικής κατοικίας στην Ελλάδα, συνίστατο στην περίπτωση μεταφοράς της κατοικίας του εκτός Ελλάδας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς⁽²⁴⁾.

1.2 Η έννοια της φορολογικής κατοικίας στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013)

Με τα άρθρα 3 και 4 του Ν. 4172/2013 εισάγεται στο ελληνικό δίκαιο ο όρος «φορολογική κατοικία», συμφώνως προς τα διεθνή πρότυπα, τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, καθώς και των Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.⁽²⁵⁾

Στο πλαίσιο συνοπτικής παρουσίασης των εν λόγω άρθρων, ν' αναφερθεί ότι, στο άρθρο 3 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται τα υποκείμενα της φορολογίας, βάσει δύο κριτηρίων, ενώ στο άρθρο 4 του Ν. 4172/2013 αποσαφηνίζεται η έννοια και τα κριτήρια της φορολογικής κατοικίας. Παράλληλα, όπως αναφέρει χαρακτηριστικά η αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013, στόχος της εισαγωγής της εν λόγω διάταξης(περί φορολογικής κατοικίας) είναι *«να επιτευχθεί η κατά το δυνατόν οριζόντια και καθολική εφαρμογή ενιαίου πλαισίου,*

23. *Βλ. άρθρο 76 παρ. 5 Ν. 2238/1994, «5. Αν ο υπόχρεος σε δήλωση μεταφέρει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του σε κράτος που εμπίπτει στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51 Α, θεωρείται ότι έχει την κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 2».*

24. *Βλ. Κατερίνα Σαθθαΐδου, «Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού Νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Α' Ιουλίου 2013-Τεύχος 1517, σελ. 989 επ.*

25. *Βλ. Νικόλαος Παπαϊωάννου, «Παρουσίαση των κυριότερων διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Β' Ιουλίου 2013-Τεύχος 1518, σελ. 1059, Βλ. Ασπασία Μάλλιου, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Ιουλίου 2013- Τεύχος 1518, σελ. 1057*

εκουγχρονίζοντας το υφιστάμενο καθεστώς και υιοθετώντας και τις γενικές αρχές για την επιβολή του φόρου βάσει της αρχής του τόπου άσκησης της πραγματικής φορολογικής διοίκησης, κριτήριο το οποίο ακολουθείται σε διεθνές και ευρωπαϊκό επίπεδο».⁽²⁶⁾

Εστιάζοντας στις επιμέρους διατάξεις των παραπάνω άρθρων ορίζονται τα παρακάτω.

Αρχικά, το άρθρο 3 το οποίο καθορίζει τα υποκείμενα του φόρου, βάσει δύο κριτηρίων, αυτών της φορολογικής κατοικίας(άρθρο 4) καθώς και της πηγής προέλευσης του εισοδήματος(άρθρο 5), αναφέρει ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. 2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Στην συνέχεια εστιάζοντας στο άρθρο 4, η παράγραφος 1 του εν λόγω άρθρου καθορίζοντας τα κριτήρια βάσει των οποίων ένα φυσικό πρόσωπο θεωρείται κάτοικος Ελλάδας, αναφέρει: «Ένα φυσικό πρόσωπο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον: α) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων ήτοι τους προσωπικούς ή οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του ή β) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή».

26. Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1753

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 τίθεται ένα πρόσθετο κριτήριο, επί του οποίου θεμελιώνεται η φορολογική κατοικία ενός φυσικού προσώπου στην Ελλάδα. Το κριτήριο αυτό συνίσταται στην φυσική παρουσία εκατόν ογδόντα τριών(183) ημερών σε διάστημα οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 2 αναφέρει: *«Ένα φυσικό πρόσωπο που έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος».*

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 καθορίζονται τρία κριτήρια προκειμένου ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα να θεωρηθεί φορολογικός κάτοικος Ελλάδας. Συγκεκριμένα, αναφέρεται: *«Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον: α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους».*

Να σημειωθεί, ότι το κριτήριο του τόπου άσκησης της πραγματικής διοίκησης των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων αποτελεί ένα κριτήριο, το οποίο έχει ήδη ενσωματωθεί στις νομοθεσίες πολλών κρατών μελών, αποκτώντας ολοένα και σημαντικότερη σημασία στην θεμελίωση της φορολογικής κατοικίας των παραπάνω προσώπων.⁽²⁷⁾

Τέλος, στην παράγραφο 4 του άρθρου 4 παρατίθενται ένας ενδεικτικός κατάλογος κριτηρίων, βάσει των οποίων κρίνεται και καθορίζεται ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης στην Ελλάδα, χωρίς ωστόσο να αποκλείεται η συνεκτίμηση πρόσθετων κριτηρίων.

27. Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1754

Συγκεκριμένα, η εν λόγω διάταξη ορίζει ότι: «ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής: α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων».

Να επισημανθεί ότι το πρόσθετο κριτήριο «της κατοικίας της πλειοψηφίας των μετόχων» μπορεί να συνεκτιμηθεί με τα προαναφερθέντα κριτήρια, ωστόσο από μόνο του δεν μπορεί να θεμελιώσει τη φορολογική κατοικία του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα.⁽²⁸⁾

2. Οι διατάξεις περί εφαρμογής της μεθόδου πίστωσης φόρου στην αλλοδαπή (tax credit method)

Με το άρθρο 9 του Ν. 4172/2013 εισάγεται στο ελληνικό δίκαιο η μέθοδος πίστωσης φόρου στην αλλοδαπή (tax credit method), μέσω της οποίας αντιμετωπίζονται ζητήματα διπλής φορολόγησης, τα οποία μέχρι σήμερα αντιμετωπίζονταν μόνο δια των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει υπογράψει η χώρα μας με άλλες χώρες.⁽²⁹⁾

28. Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1754

29. Βλ. http://tax-analysis.blogspot.gr/p/blog-page_03.html

Οι διατάξεις λοιπόν του άρθρου 9 ορίζουν λοιπόν τα εξής: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Να επισημανθεί, ότι η εν λόγω πρόβλεψη, περί εφαρμογής της μεθόδου πίστωσης φόρου στην αλλοδαπή, συμπεριλαμβάνεται στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η χώρα μας.⁽³⁰⁾

30. Βλ. <http://www.forin.gr/articles/article/6201/oles-oi-sumbaseis-apofughs-diplhs-forologias>:

Ενδεικτικά: α) Σ.Α.Δ.Φ Ελλάδα-Αζερμπαϊτζαν -Άρθρο 23 Ν. 3826/2010: «Μέθοδοι για την αποφυγή της διπλής φορολογίας: 1. Εάν κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, το πρώτο μνημονευόμενο Κράτος παραχωρεί: α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου αυτού του κατοίκου ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Μια τέτοια έκπτωση, σε καμία περίπτωση, δεν μπορεί να υπερβαίνει, το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, η οποία αντιστοιχεί, σε εισόδημα ή σε κεφάλαιο το οποίο μπορεί να φορολογηθεί σε αυτό το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος, ανάλογα με την περίπτωση», β) **Σ.Α.Δ.Φ Ελλάδα-Καναδά- Άρθρο 23 Ν. 3824/2010:** «Εξάλειψη της διπλής φορολογίας: «1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής: α) όταν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή έχει στην κυριότητά του κεφάλαιο, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογείται στον Καναδά, η Ελληνική Δημοκρατία θα αναγνωρίζει(i) ως έκπτωση από το φόρο επί του εισοδήματος του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που έχει καταβληθεί στον Καναδά,(ii) ως έκπτωση από το φόρο επί του κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που έχει καταβληθεί στον Καναδά. β) Με την επιφύλαξη των υφιστάμενων διατάξεων του δικαίου της Ελληνικής Δημοκρατίας σχετικό με την αναγνώριση ως πίστωσης έναντι φόρου της Ελληνικής Δημοκρατίας φόρου πληρωτέου σε επικράτεια εκτός της Ελληνικής Δημοκρατίας και οποιασδήποτε μεταγενέστερης τροποποίησης των διατάξεων αυτών - η οποία δεν θα επηρεάζει τη γενική αρχή που τις διέπει - όπου μια εταιρεία που είναι κάτοικος του Καναδά καταβάλλει μέρος σε εταιρεία που είναι κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας και η οποία ελέγχει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον 10 τοις εκατό της εξουσίας ψήφου στην πρώτη αναφερόμενη εταιρεία, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη το φόρο που είναι πληρωτέος στον Καναδά από την πρώτη αυτή αναφερόμενη εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη, από τα οποία καταβάλλεται το ως άνω μέρος και(γ) η έκπτωση αυτή, όμως, δεν μπορεί σε ούτε στη μία ούτε στην άλλη

3. Οι διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας

Μία ακόμη διάταξη η οποία, όπως προκύπτει και από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013⁽³¹⁾, στοχεύει στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής, είναι αυτή που ρυθμίζει ζητήματα προσαύξησης περιουσίας. Η διάταξη περί προσαύξησης περιουσίας, συμπεριλαμβάνεται στο άρθρο 21 του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013), το οποίο ρυθμίζει ζητήματα κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, και του οποίου θα παρουσιαστούν τα σημαντικότερα σημεία του.

Σε αυτή λοιπόν τη βάση, στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 παρατίθεται ορισμός της έννοιας του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως:

Συνέχεια υποσημείωσης 30

περίπτωση να υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του φόρου εισοδήματος ή φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίζεται πριν δοθεί η έκπτωση, η οποία αποδίδεται, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο που μπορεί να φορολογείται στον Καναδά. 2. Στην περίπτωση του Καναδά, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ουσ εξής: α) με την επιφύλαξη των υφιστάμενων διατάξεων του δικαίου του Καναδά σχετικά με την έκπτωση από φόρο πληρωτέο στον Καναδά του φόρου που καταβλήθηκε σε επικράτεια εκτός του Καναδά και οποιασδήποτε μεταγενέστερης τροποποίησης των διατάξεων αυτών - η οποία δεν θα επηρεάζει τη γενική αρχή που τις διέπει - και εφόσον δεν παρέχεται μεγαλύτερη έκπτωση ή ελάφρυνση σύμφωνα με τους νόμους του Καναδά, ο φόρος που είναι πληρωτέος στην Ελληνική Δημοκρατία επί των κερδών, του εισοδήματος ή της ωφέλειας που προκύπτουν στην Ελληνική Δημοκρατία, θα εκπίπτει από κάθε Καναδικό φόρο που είναι πληρωτέος σε σχέση με τα ως άνω κέρδη, εισόδημα ή ωφέλεια-β) με την επιφύλαξη των υφιστάμενων διατάξεων του δικαίου του Καναδά που αφορούν την αναγνώριση ως πίστωσης έναντι Καναδικού φόρου του φόρου που είναι πληρωτέος σε επικράτεια εκτός του Καναδά και οποιασδήποτε μεταγενέστερης τροποποίησης των διατάξεων αυτών - η οποία δεν θα επηρεάζει τη γενική αρχή που τις διέπει - σε περίπτωση που μια εταιρεία, η οποία είναι κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας, καταβάλλει μέρισμα σε εταιρεία, η οποία είναι κάτοικος Καναδά και η οποία ελέγχει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον 10 τοις εκατό της εξουσίας ψήφου στην πρώτη αναφερόμενη εταιρεία, η πίστωση θα λαμβάνει υπόψη το φόρο που είναι πληρωτέος στην Ελληνική Δημοκρατία από αυτήν την πρώτη αναφερόμενη εταιρεία σε σχέση με τα κέρδη, από τα οποία καταβάλλεται το ως άνω μέρισμα και γ) όπου, σύμφωνα με οποιαδήποτε διάταξη της Σύμβασης, εισόδημα που αποκτάται ή κεφάλαιο που ανήκει σε κάτοικο του Καναδά εξαιρείται του φόρου στον Καναδά, ο Καναδάς μπορεί παρ' όλα αυτά, *kuivi fun υπολογισμό του ποσού του φόρου επί άλλου εισοδήματος ή κεφαλαίου, να λάβει υπόψη το εισόδημα ή κεφάλαιο που εξαφάνηκε. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, τα κέρδη, το εισόδημα ή η ωφέλεια κατοίκου του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, που μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σύμφωνα με την παρούσα Σύμβαση, θεωρούνται ότι προκύπτουν από πηγές στο άλλο αυτό Κράτος», Βλ.την Σ.Α.Δ.Φ Ελλάδα –Καναδά σε περιοδικό ΔΦΝ-Νοέμβρης 2013, τεύχος 1525, σελ. 1663 επ*

31. Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1752-1753

«το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων».

Στην παράγραφο 3 του εν λόγω άρθρου ορίζεται η έννοια της επιχειρηματικής συναλλαγής, καθώς διαμορφώνει τον τρόπο φορολόγησης, συμφώνως προς τους συντελεστές που προβλέπονται στο άρθρο 29, κάθε πράξης, όπως αυτή προσδιορίζεται στην εν λόγω παράγραφο, στο πλαίσιο της οποίας επιδιώκεται η επίτευξη κέρδους. Συγκεκριμένα η παράγραφος 3 του άρθρου 21 αναφέρει: *«Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του προηγούμενου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».*

Στη συνέχεια η παράγραφος 4, η οποία λειτουργεί ως ένα ακόμη μέσο καταπολέμησης της φοροαποφυγής, ρυθμίζονται ζητήματα προσαύξησης περιουσιών, από διαρκή, μη σταθερή πηγή ή αιτία. Πιο συγκεκριμένα αναφέρεται: *Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».*

Στο σημείο αυτό να επισημανθεί ότι, στην περίπτωση προσαύξησης περιουσίας από μη πραγματική, ουσιαστικά, πηγή προέλευσης, το ποσό της φορολογικής οφειλής, μιας και η εν λόγω προσαύξηση λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική

δραστηριότητα και ως εκ τούτου πρέπει να φορολογηθεί, καθορίζεται στο πλαίσιο της διαδικασίας που προβλέπει το άρθρο 33 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(Ν. 4174/2013), όπως αναφέρει χαρακτηριστικά η αιτιολογική έκθεση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(Ν. 4172/2013).(32)

Το άρθρο λοιπόν 33 το οποίο φέρει τον τίτλο «Εκτιμώμενος προσδιορισμός φόρου» αναφέρει ότι: «Σε περιπτώσεις που ο φορολογούμενος, παρά την υποχρέωση του να υποβάλει φορολογική δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, δεν υποβάλει φορολογική δήλωση, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να εκδώσει πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου ορίζοντας τη φορολογητέα ύλη, με βάση κάθε στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεση της. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού της κατ'εκτίμηση φορολογητέας ύλης. 2. Εάν, μετά την έκδοση της πράξης αυτής, ο φορολογούμενος υποβάλλει φορολογική δήλωση, η πράξη αυτή παύει να ισχύει αυτοδικαίως».

Ωστόσο, είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι για την εν λόγω διάταξη διατυπώνονται αμφιβολίες, αναφορικά με την Συνταγματικότητά της. Συγκεκριμένα, η έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής αναφέρει, ότι η νομοθετική εξουσιοδότηση που παρέχεται στην Φορολογική Διοίκηση, στο πλαίσιο της διαδικασίας του εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, ενδεχομένως αντιβαίνει στο άρθρο 78 παρ. 4 του Συντάγματος(33), καθώς με την έκδοση μίας τέτοιας απόφασης από τη Φορολογική Διοίκηση, ουσιαστικά προσδιορίζεται εμμέσως το αντικείμενο του φόρου(34).

32. Βλ. *Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013*, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1757

33. Βλ. *άρθρο 78 παρ. 4 εδ. α' Συντ.*, «Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης».

34. *Έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί του Ν. 4174/2013(ΦΕΚ 170 Α'/26.7.2013) για τις φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις*, περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1288

Ολοκληρώνοντας την αναφορά στο άρθρο περί «προσαυξήσεως της περιουσίας», ως μέσο καταπολέμησης της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, πρέπει ν' αναφερθεί ότι στο πλαίσιο του Κ.Φ.Δ (Ν. 4174/2013) και συγκεκριμένα μέσω του άρθρου 39, δίνεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο ν' αποδείξει ότι η εν λόγω προσαύξηση της περιουσίας του δεν υπόκειται σε φορολογία, αποδεικνύοντας, είτε την πραγματική πηγή αυτής, είτε ότι αυτή έχει ήδη υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε ότι απαλλάσσεται από την φορολογία, λόγω υπαγωγής της σε ειδικές διατάξεις. Συγκεκριμένα το άρθρο 39 αναφέρει: «*Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης της περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις*».

4. Μεταφορά ζημιών

Προτού γίνει αναφορά στις ελληνικές διατάξεις που ρυθμίζουν το ζήτημα της μεταφοράς επιχειρηματικών ζημιών, είναι σημαντικό να διατυπωθούν κάποια σχόλια περί της εν λόγω πρακτικής. Είναι λοιπόν γνωστό, ότι οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να μεταφέρουν τη ζημία τους σε επόμενα φορολογικά έτη, προκειμένου αυτή να συμψηφίζεται με μελλοντικά επιχειρηματικά κέρδη. Η μέθοδος αυτή είναι ιδιαίτερως σημαντική, από φορολογικής σκοπιάς, κυρίως όταν χρησιμοποιείται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή ομίλους επιχειρήσεων, καθώς, μέσω της μεταφοράς ζημιών, επιτυγχάνεται η μείωση της φορολογητέας ύλης κάποιας επιχείρησης του ομίλου, η οποία παρουσίασε υψηλή κερδοφορία. ⁽³⁵⁾

35. Βλ. Κατερίνα Σαθθαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 147, σελ. 1108-1109, υποσημ. 3

Βεβαίως, όπως εκτέθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο, η μέθοδος αυτή μπορεί να αποτελέσει και ένα «αποτελεσματικό» μέσο τέλεσης φοραποφυγής, όταν, κυρίως, όμιλοι επιχειρήσεων χρησιμοποιούν καταχρηστικά την εν λόγω δυνατότητα και επιτυγχάνουν μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης του ομίλου, παρουσιάζοντας τεχνητές μεταφορές ζημιών από τη μία επιχείρηση στην άλλη.

Το τέχνασμα αυτό προσπορίζει ακόμα μεγαλύτερα οφέλη όταν οι επιχειρήσεις που εμπíπτουν στον ίδιο όμιλο βρίσκονται διασπαρμένες σε διάφορες χώρες, όπου προβλέπουν ιδιαίτερα χαμηλούς φορολογικούς συντελεστές για τις επιχειρήσεις.⁽³⁶⁾

Εστιάζοντας λοιπόν στην ελληνική νομοθεσία μπορούν ν' αναφερθούν τα εξής, επί του θέματος αυτού. Αρχικά, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 27, προβλέπεται το δικαίωμα μεταφοράς ζημίας σε πέντε φορολογικά έτη προκειμένου να συμψηφισθεί με μελλοντικά επιχειρηματικά κέρδη.

Συγκεκριμένα αναφέρεται: *«Εάν με τον προσδιορισμό των επιχειρηματικών κερδών το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους».*

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 27 θεσπίζεται περιορισμός–απαγόρευση συμψηφισμού ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, ορίζεται ότι *«Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη*

36. Βλ. Κ. Σαθθαΐδου/Κ. Πέτρου, «Η μεταφορά και ο συμψηφισμός των ζημιών στο πλαίσιο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης», περιοδικό ΔΦΝ 2008, σελ. 87-110, 170-197.

της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ⁽³⁷⁾., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα».

Τέλος, με την παράγραφο 4 θεσπίζεται ένα μαχητό τεκμήριο⁽³⁸⁾, περί παύσεως των διατάξεων μεταφοράς και συμψηφισμού των ζημιών, προκειμένου να αντιμετωπιστούν περιπτώσεις φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.

Συγκεκριμένα, η διάταξη ορίζει: «Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή».

37. Βλ. <http://www.esfhellas.gr/articleDetails.aspx?iden=37>, «Ο Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος (ΕΟΧ) είναι η μεγαλύτερη ολοκληρωμένη αγορά σε παγκόσμιο επίπεδο, χωρίς να είναι μια πλήρως ολοκληρωμένη τελωνειακή ένωση, όπως η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ). Την 1.1.1993 τέθηκε σε ισχύ η συμφωνία για τη δημιουργία του ΕΟΧ, που περιλάμβανε τότε τα 12 κράτη μέλη της ΕΕ και τα επτά κράτη ΕΖΕΣ (σήμερα ο ΕΟΧ αποτελείται από τις 27 χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επιπλέον την Ισλανδία, το Λιχτενστάιν και τη Νορβηγία). Στο πλαίσιο της παραπάνω συμφωνίας, ιδρύθηκε το 1994 ο Χρηματοδοτικός Μηχανισμός του ΕΟΧ, ως ενισχυτικό εργαλείο συνοχής. Σκοπός του Χρηματοδοτικού Μηχανισμού του ΕΟΧ είναι η μείωση των οικονομικών και κοινωνικών ανισοτήτων στην Ευρώπη και η υποστήριξη των νέων κρατών μελών συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδας, της Πορτογαλίας και της Ισπανίας, στις προσπάθειές τους να συμμετάσχουν πλήρως στη διευρυμένη εσωτερική αγορά. Ο Χρηματοδοτικός Μηχανισμός αποτελεί μέρος των ευρύτερων πρωτοβουλιών της ευρωπαϊκής ενοποίησης δίνοντας έμφαση στην ενδυνάμωση των οικονομικών και πολιτικών δεσμών ανάμεσα στις δικαιούχες χώρες και τις χώρες του ΕΟΧ-ΕΖΕΣ».

38. Βλ. Νικόλαος Παπαϊωάννου, «Παρουσίαση των κυριότερων διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Β' Ιουλίου 2013-Τεύχος 1518, σελ. 1061

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΙΙΙ. Η ΕΙΔΙΚΟΤΕΡΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ ΕΞΩΧΩΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΟΚΕΦΑΛΑΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΝΔΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ι. Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΜΕΣΩ ΕΞΩΧΩΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

1. Ο Ν. 3091/2002 για τη θέσπιση του ειδικού φόρου επί ακινήτων στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013) – Σύντομη ιστορική αναδρομή στα νομοθετήματα που τροποποίησαν το Ν. 3091/2002 πριν τη θέσπιση του νέου Κ.Φ.Ε

Η προσπάθεια αντιμετώπισης της φοροαποφυγής, η οποία τελείται μέσω των «εξωχώριων εταιριών», ξεκίνησε στη χώρα μας με το Ν. 3091/2002, ο οποίος θέσπισε τον ειδικό φόρο επί ακινήτων. Ο σκοπός θέσπισης του ειδικού φόρου επί ακινήτων, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 3091/2002, συνίσταται στην «δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα τα οποία ανήκουν σε εξωχώριες εταιρίες».⁽¹⁾

Όπως μάλιστα αναφέρεται χαρακτηριστικά, η πρόβλεψη της επιβολής ειδικού φόρου επί ακινήτων αποτελεί ένα είδος «τιμωρίας»⁽²⁾ για τις εξωχώριες εταιρίες, μέσω της οποίας η ελληνική έννομη τάξη εκφράζει την αποδοκιμασία της χρησιμοποίησής τους, ως μέσω αποφυγής των φορολογικών υποχρεώσεων των πραγματικών ιδιοκτητών ακινήτων στην Ελλάδα.

Ωστόσο, ο Ν. 3091/2002 λόγω της γενικότητας της διατύπωσης του άρθρου 15 παρ. 1 προέβλεψε ορισμένες εξαιρέσεις(άρθρο 15 παρ. 2,3,4 Ν. 3091/2002), από την υποχρέωση καταβολής ειδικού φόρου επί ακινήτων, οι οποίες διακρίνονταν σε τρεις κατηγορίες, με κριτήριο τον τόπο της καταστατικής έδρας των εταιριών.

-
1. Βλ. Αιτιολογική έκθεση νόμου υπ' αριθμ. 3091/2002, «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ/Α/330/24.12.2002)
 2. Βλ. Κατερίνα Πέρρου, «Φορολογικό δίκαιο-Ο ειδικός φόρος επί ακινήτων», ΧρΙΔ Γ/2003, σελ. 846

Εν συνεχεία, με το Ν. 3193/2003 το πεδίο των τριών κατηγοριών εταιριών, οι οποίες εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου ακινήτων, διευρύνθηκε με την προσθήκη νέων περιπτώσεων, ενώ συγχρόνως έγιναν κάποιες νομοθετικές ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση ζητημάτων που ανέκυπταν(βλ. άρθρο 15 Ν. 3193/2003), λόγω της γενικότητας του άρθρου 15 Ν. 3091/2002, σε διάφορα σημεία. (3)

Στο πλαίσιο μιας πιο αποτελεσματικής αντιμετώπισης του φαινομένου τέλεσης φοροαποφυγής μέσω των «εξωχώριων εταιριών», ο φορολογικός νόμος 3842/2010 επέφερε σημαντικές τροποποιήσεις στις διατάξεις του Ν. 3091/2002, αυξάνοντας τον φορολογικό συντελεστή από 3% σε 15% και προβαίνοντας όχι μόνο στην κατάργηση κάποιων περιπτώσεων εταιριών που εξαιρούνταν από την καταβολή του ειδικού φόρου στα ακίνητα, αλλά και στην θέσπιση νέων προϋποθέσεων, προκειμένου να τύχει εφαρμογής η προβλεπόμενη εξαίρεση. Τέλος, μικρές τροποποιήσεις-προσθήκες επήλθαν και με το Ν. 3943/2011.(4)

Λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις τροποποιήσεις που επήλθαν με όλα τα προαναφερθέντα νομοθετήματα όσο και τη θέσπιση του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), ο οποίος, όπως παρατηρεί και η Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής, αντικατέστησε τον Κ.Φ.Ε(Ν.2238/1994) τουλάχιστον κατά το μέρος που ρυθμίζει διαφορετικά ορισμένο ζήτημα σύμφωνα με τη γενική αρχή ότι ο νεότερος νόμος υπερισχύει του παλαιότερου, προβλέπονται, πλέον, τα εξής όσο αφορά το ζήτημα της επιβολής ειδικού φόρου στα ακίνητα.

3. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1123, υποσημ. 22

4. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1126, υποσημ. 26

Αρχικά, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 Ν. 3091/2002 τα «*Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού*».

Στο σημείο αυτό να επισημανθεί, ότι οι έννοιες τόσο των «*νομικών προσώπων*» όσο και των «*νομικών οντοτήτων*» θα λαμβάνονται υπόψη, όπως αυτές, πλέον, ορίζονται στο άρθρο 2 του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013).

Σε αυτή λοιπόν τη βάση σύμφωνα με το άρθρο 2 περ. γ' του Ν. 4172/2013, ως νομικό πρόσωπο νοείται «*κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιριών με νομική προσωπικότητα*», ενώ ως νομική οντότητα ορίζεται κάθε «*κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου*».

Στις παραγράφους 2, 3 και 4 του Ν. 3091/2002 προβλέπονται κάποιες περιπτώσεις οι οποίες εξαιρούνται από την επιβολή ειδικού φόρου ακινήτων. Οι περιπτώσεις εταιριών, οι οποίες εξαιρούνται από τον ειδικό φόρο ακινήτων, διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες, με κριτήριο τον τόπο της καταστατικής τους έδρας.

Ειδικότερα, στην πρώτη κατηγορία-εξαιρέσεων ανήκουν εταιρίες που πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος, όσον αφορά τις δραστηριότητές τους,

ανεξαρτήτως του τόπου της καταστατικής τους έδρας.(5)

5. **Βλ. άρθρο 15 παρ. 2 Ν. 3091/2002**, «α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας. Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας, και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας. ("Στα εδάφια τρίτο και τέταρτο της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ 330 Α'), όπου υπάρχει η φράση «από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας» αντικαθίσταται από τη φράση «από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας».·) γ) Ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (ΦΕΚ 132 Α), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (ΦΕΚ 82 Α), το ν. 27/1975 (ΦΕΚ 77 Α), το ν. 814/1978 (ΦΕΚ 144 Α) και το ν. 2234/1994 (ΦΕΚ 142 Α) και πλοιοκτήτριες εταιρείες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών «ή που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης αποκλειστικώς ως γραφεία ή αποθήκες για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.» Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 3091/2002, όπως ίσχυαν πριν τη συμπλήρωση τους με τις διατάξεις της προηγούμενης περίπτωσης δεν θίγονται.» δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή εταιρείες των οποίων η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν στην Ελλάδα σκοπούς κοινωφελείς, πολιτιστικούς, θρησκευτικούς, εκπαιδευτικούς για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν για τον κοινωφελή, πολιτιστικό, θρησκευτικό, εκπαιδευτικό σκοπό, για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση αυτών των σκοπών, καθώς και για τα ακίνητα που αποδεδειγμένα είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα."«ζ) Ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, καθώς και εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία που εποπτεύονται από αρχή της χώρας της καταστατικής τους έδρας, εκτός αυτών των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε μη συνεργάσιμα κράτη, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, ΦΕΚ 151 Α)*.»

***Το άρθρο 51 Α του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994) έχει αντικατασταθεί από το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013)**

Στην δεύτερη κατηγορία εταιριών, οι οποίες εξαιρούνται από την καταβολή του ειδικού φόρου ακινήτων, ανήκουν εταιρίες, όπως αυτές απαριθμούνται στο νόμο, οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα είτε στην Ελλάδα είτε σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής ένωσης και γνωστοποιούν στην αρμόδια φορολογική αρχή τους ιδιοκτήτες τους μέχρι φυσικού προσώπου.⁽⁶⁾

6. **Βλ. άρθρο 15 παρ. 3 Ν. 3091/2002**, «Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: α) Ανώνυμες εταιρίες που έχουν ονομαστικές μετοχές μέχρι φυσικού προσώπου ή που δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. β) Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα εταιρικά μερίδια ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρίες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. γ) Προσωπικές εταιρίες, εφόσον οι εταιρικές μερίδες ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα ή εφόσον δηλώνουν τα φυσικά πρόσωπα στα οποία ανήκουν οι εταιρίες οι οποίες συμμετέχουν και με την προϋπόθεση ότι τα φυσικά πρόσωπα έχουν αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα. δ) Εταιρίες, των οποίων το σύνολο των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων ανήκουν σε ίδρυμα ημεδαπό ή αλλοδαπό, εφόσον αποδεδειγμένα επιδιώκει στην Ελλάδα κοινωφελείς σκοπούς, για τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν. ε) Τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα κάθε είδους ημεδαπά ταμεία ή ημεδαποί οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, οι ημεδαπές συνδικαλιστικές οργανώσεις, η Αρχαιολογική Εταιρεία, τα ημεδαπά μουσεία, το Ευρωπαϊκό Πολιτιστικό Κέντρο Δελφών, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές, οι ημεδαποί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, οι ημεδαπές δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 3647/2008 (ΦΕΚ 37 Α), καθώς και τα ημεδαπά κληροδοτήματα με κοινωφελή σκοπό, τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα που εποπτεύονται από δημόσια αρχή και τα ημεδαπά σωματεία. Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιριών των ανωτέρω περιπτώσεων α', β', γ' ανήκει σε εταιρεία, οι μετοχές της οποίας βρίσκονται σε διαπραγμάτευση σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, δεν απαιτείται περαιτέρω Δήλωση φυσικών προσώπων για την εταιρεία αυτή, κατά το ποσοστό συμμετοχής της. «Αν το σύνολο ή μέρος των ονομαστικών μετοχών, μεριδίων ή μερίδων των εταιριών των ανωτέρω α', β' και γ' περιπτώσεων κατέχουν πιστωτικά ιδρύματα περιλαμβανομένων και των ταμειωτηρίων ή ταμείων παρακαταθηκών και δανείων, ασφαλιστικά ταμεία, ασφαλιστικές εταιρίες, αμοιβαία κεφάλαια περιλαμβανομένων και των αμοιβαίων κεφαλαίων επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, εταιρίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, εταιρίες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία κλειστού τύπου, η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 51 Α του Κ.Φ.Ε.*, και εποπτεύονται από αρχή της χώρας της έδρας τους, καθώς και θεσμικοί επενδυτές που λειτουργούν σε οργανωμένη αγορά κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως αυτή νοείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), δεν απαιτείται περαιτέρω δήλωση των φυσικών προσώπων κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.»

* Το άρθρο 51 Α του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994) έχει αντικατασταθεί από το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013)

Στην Τρίτη κατηγορία εξαιρέσεων, περιλαμβάνονται εταιρίες οι οποίες έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3, του άρθρου 15, υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους.⁽⁷⁾

Αναφορικά με την εν λόγω κατηγορία εξαιρέσεων από την καταβολή του ειδικού φόρου ακινήτων, μπορούν να διατυπωθούν τα εξής σχόλια. Η εν λόγω διάταξη μέχρι σήμερα στερείται περιεχομένου και ουσιαστικά παραμένει ανενεργή καθώς η χώρα μας δεν έχει συνάψει καμία σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής, με χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το αποτέλεσμα από την συνέχιση της ισχύος της εν λόγω διάταξης, συνίσταται στην μη δυνατότητα εξαίρεσης από την καταβολή του ειδικού φόρου οποιασδήποτε επιχείρησης έχει την έδρα της σε χώρα εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης, για έναν λόγο ο οποίος στην πραγματικότητα δεν υφίσταται, «δηλαδή η ύπαρξη δόλιας απόκρυψης της πραγματικής δομής της εταιρίας, με σκοπό την αποφυγή εθνικών φόρων».⁽⁸⁾

Είναι σημαντικό ν' αναφερθεί, στο πλαίσιο της τρίτης αυτής κατηγορίας εξαιρέσεων, ότι εφαρμόζοντας η φορολογική διοίκηση κατά γράμμα την εν λόγω διάταξη, δεν χορηγεί την εξαίρεση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο ούτε στην περίπτωση που η εταιρία, η οποία εδρεύει σε τρίτη χώρα, παράσχει πληροφορίες αναφορικά με την ύπαρξη ονομαστικών μετοχών μέχρι φυσικού προσώπου ή πληροφορίες αναφορικά με τα φυσικά πρόσωπα που τις κατέχουν,

7. **Βλ. άρθρο 15 παρ. 4 Ν. 3091/2002**, « 4. Εξαιρούνται από την υποχρέωση της παραγράφου 1 εταιρίες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους».

8. **Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1123, συνέχεια υποσημ. 22

με μοναδική αιτιολογία τον τόπο έδρας της εταιρίας.

Με βάση λοιπόν τα όσα αναφέρθηκαν, προτείνεται η κατάργηση της προϋπόθεσης της σύναψης από την Ελλάδα σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με την τρίτη χώρα που εδρεύει η εταιρία.⁽⁹⁾

Επίσης, ν' αναφερθεί ότι στο πλαίσιο μιας πιο αποτελεσματικής αντιμετώπισης του φαινομένου της φοροαποφυγής, η οποία τελείται μέσω των «εξωχώριων εταιριών», ο Ν. 3091/2002 στην αρχική του μορφή προέβλεπε, στη βάση μεταβατικής διάταξης με περιορισμένη χρονική ισχύ, την απαλλαγή εταιριών, ως μορφή κινήτρου, από την καταβολή τόσο του εν λόγω φόρου όσο και άλλων, υπό ορισμένες προϋποθέσεις⁽¹⁰⁾, πράγμα το οποίο συνεχίστηκε και στο πλαίσιο του Ν. 3842/2010.

9. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1123, υποσημ. 22

10. **Βλ. Κατερίνα Πέρρου**, «Φορολογικό δίκαιο-Ο ειδικός φόρος επί ακινήτων», ΧρΙΔ Γ/2003, σελ. 849, **Βλ. άρθρο 18 παρ. 2 Ν. 3091/2002**, «Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαριστική αιτία εταιρειών που υπόκεινται στον ειδικό φόρο που προβλέπεται στο άρθρο 15 του παρόντος, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα που εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του πιο πάνω φόρου μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από την υποχρέωση καταβολής του φόρου υπεραξίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του πιο πάνω ειδικού φόρου, καθώς και από το ήμισυ του φόρου δωρεάς ή μεταβίβασης, που αναλογεί κατά περίπτωση». Η διάταξη αυτή χαρακτηρίζεται ως μεταβατική και είχε περιορισμένη χρονική ισχύ. Ειδικότερα όπως ρητά οριζόταν, αρχικά είχε ισχύ για μεταβιβάσεις που θα γινόταν μέσα σε έξι μήνες από την έναρξη ισχύος του Ν. 3091/2002. Με δεδομένο ότι ο εν λόγω νόμος άρχισε να ισχύει από 1.1.2003, η απαλλαγή έληγε στις 30.6.2003. Ωστόσο, με διάφορες Υπουργικές Αποφάσεις η ισχύς της εν λόγω διάταξης παρατεινόταν διαρκώς. Αρχικά, με την ΑΥΟ 1054603/399/Α'0013/11-6-2003 και στη συνέχεια με την με την ΑΥΟ 1059801/306/0013/26-6-2003(ΔΕΕ 6/2003, σελ. 596 επ.), η εν λόγω διάταξη παρατάθηκε έως την 30.9.2003. Στην συνέχεια, με την υπ' αριθμ. ΑΥΟ 1084531/423/0013/23.9.2003, η διάταξη του άρθρου 18 παρατάθηκε μέχρι την 28.11.2003. Σημειωτέον, το άρθρο 15 παρ. 6 του Ν. 3193/2003 προσέθεσε στο άρθρο 18 του Ν.3091/2002, την παράγραφο 3 η οποία όριζε ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να παρατείνονται οι προθεσμίες των προηγούμενων παραγράφων», καταλαμβάνοντας έτσι όλες τις εκδοθείσες εν τω μεταξύ Υπουργικές Αποφάσεις, οι οποίες πριν την εισαγωγή της εν λόγω παραγράφου με το Ν. 3193/2003, είχαν εκδοθεί χωρίς να υπάρχει σχετική εξουσιοδότηση στο Ν. 3091/2002.

Στην ίδια λοιπόν κατεύθυνση και ο Ν. 3842/2010 και συγκεκριμένα μέσω του άρθρου 58, είχε προβλέψει αντίστοιχη μεταβατική διάταξη με αυτή που προβλεπόταν στο άρθρο 18 παρ. 2 του Ν. 3091/2002 στην αρχική του μορφή. Η μεταβατική διάταξη του Ν. 3842/2010⁽¹¹⁾, είχε ως στόχο την «παροχή κινήτρων για τη μεταβίβαση ακινήτων για τα οποία υπάρχει υποχρέωση δήλωσης ειδικού φόρου επί ακινήτων»⁽¹²⁾.

Ωστόσο, να επισημανθεί ότι μεταξύ της μεταβατικής διάταξης που προβλεπόταν στην αρχική μορφή του Ν. 3091/2002 και της μεταβατικής διάταξης που προβλέφθηκε στο Ν. 3842/2010, υπάρχει η εξής διαφορά. Σε αντίθεση με τη μεταβατική διάταξη του Ν. 3091/2002, η οποία προέβλεπε τη δυνατότητα μεταβίβασης του ακινήτου και σε φυσικά και σε νομικά πρόσωπα, το άρθρο 58 του Ν. 3842/2010, έθετε τον περιορισμό της δυνατότητας μεταβίβασης ακινήτων μόνο σε φυσικά πρόσωπα, προκειμένου να ισχύσει η απαλλαγή από του φόρους που προβλέπονται στο άρθρο 58 του Ν. 3842/2010.⁽¹³⁾

11. **Βλ. άρθρο 58 παρ. 1 Ν. 3842/2010**, ««Μεταβιβάσεις ακινήτων από επαχθή ή χαρακτηριστική αιτία νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που υπόκεινται στον ειδικό φόρο επί των ακινήτων που προβλέπεται στο άρθρο 15 του ν. 3091/2002, όπως ισχύει μετά την τροποποίηση του από το προηγούμενο άρθρο, εφόσον πραγματοποιηθούν σε φυσικά πρόσωπα μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, απαλλάσσονται από το φόρο υπεραξίας, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., τον ειδικό φόρο επί των ακινήτων, καθώς και από το ήμισυ του φόρου δωρεάς ή μεταβίβασης, που αναλογεί κατά περίπτωση. Εάν το φυσικό πρόσωπο προς το οποίο πραγματοποιείται η μεταβίβαση του προηγούμενου εδαφίου αποδεικνύει ότι είναι πραγματικός κύριος του ακινήτου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., υπό την προϋπόθεση ότι κατά το χρόνο κτήσης του ακινήτου από το νομικό πρόσωπο δεν θα είχαν εφαρμογή για τον πραγματικό κύριο οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.» «ΠΡΟΣΟΧΗ: Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου μόνου της ΥΑ 1158 (ΦΕΚ Β' 1810/18.11.2010) (ΠΟΛ.1158/16-11-2010) ορίζεται ότι: "1. Η προθεσμία της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 3842/2010 παρατείνεται μέχρι και την 29/12/2010».

12. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1126 υποσημ. 26

13. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1126 υποσημ. 26

Τέλος, ν' αναφερθεί ότι με το προτελευταίο εδάφιο του άρθρου 57 παρ. 3 του Ν. 3842/2010, προβλέπεται η μη χορήγηση πιστοποιητικού, για τον ειδικό φόρο ακινήτων, σε περίπτωση διαπίστωσης ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης.⁽¹⁴⁾ Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι: «Σε περίπτωση που κατά τον έλεγχο, ο οποίος πραγματοποιείται σε εταιρεία, διαπιστωθεί ότι τα δηλωθέντα φυσικά πρόσωπα δεν είναι οι πραγματικοί φορείς της επιχείρησης των ανωτέρω περιπτώσεων υπό στοιχεία α', β', γ', τότε, από την ημερομηνία διαπίστωσης της παράβασης μέχρι και την ολοκλήρωση των διαδικασιών του ελέγχου, δεν παρέχονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ., για το συγκεκριμένο ακίνητο, τα προβλεπόμενα φορολογικά πιστοποιητικά τα οποία απαιτούνται κατά τη σύνταξη συμβολαιογραφικών πράξεων που αφορούν το ακίνητο αυτό».

14. **Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1130 υποσημ. 30

2. Η μη αναγνώριση, ως εκπιπτόμενων, των δαπανών που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε (άρθρα 22, 23 περ. ιγ) Ν. 4172/2013)

Αρχικά, να επισημανθεί ότι η θέσπιση περιορισμών στην έκπτωση δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων, ως μέσο αντιμετώπισης της φοροαποφυγής που τελείται μέσω των «εξωχώριων εταιριών», είχε ξεκινήσει με τους Ν. 3091/2002 και Ν. 3842/2010 στο πλαίσιο του αντικατασταθέντος Κ.Φ.Ε (Ν.2238/1994).

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση ο Ν. 3091/2002 στην αρχική του μορφή, προέβλεπε κάποιους περιορισμούς στην έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ορισμένων δαπανών που πραγματοποιούνταν προς εξωχώριες εταιρίες⁽¹⁵⁾,

15. Βλ. (για σχόλια και παρατηρήσεις στο Ν. 3091/2002 στο πλαίσιο του Κ.Φ.Ε Ν. 2238/1994) Α. Μάλλιου, «Η φορολογική μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων των αποσβέσεων και των δαπανών για αγορά αγαθών και υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρίες. Η αντίθεση της ρύθμισης του άρθρου 5 παρ. 7 και 9 Ν 3091/2002 με την συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της φορολογικής ισότητας(άρθρο 5 παρ. 5 Σ)», περιοδικό ΔΕΕ 11/2003, Κατερίνα Σαθβαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, Παναγιώτης Δουθής, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003

Ο Ν. 3091/2002, στο πλαίσιο αντιμετώπισης της φοροαποφυγής, προέβλεψε κάποιους περιορισμούς στην έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ορισμένων δαπανών που πραγματοποιούνταν προς εξωχώριες εταιρίες. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 9 του Ν. 3091/2002, με το οποίο προστέθηκε νέα παράγραφος(14) στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε, «Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.»

Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 7 Ν. 3091/2002, με το οποίο προστέθηκαν δύο νέα εδάφια στο τέλος της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., «οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.» Με τις προαναφερθείσες διατάξεις καθίσταται εμφανές ότι, στο πλαίσιο αντιμετώπισης της φοροαποφυγής, μέσω μεταβίβασης κερδών προς εξωχώριες εταιρίες, οι παραπάνω περιγραφόμενες δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, καθώς λογίζονται ως εικονικές συναλλαγές.

ενώ αργότερα, ο Ν. 3842/2010, εξαλείφοντας την έννοια των «εξωχώριων εταιριών» και εμπλέκοντας τις «εξωχώριες ή υπεράκτιες εταιρίες» με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, στη βάση της διάκρισης μεταξύ συνεργάσιμων κρατών στο φορολογικό τομέα και κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς,

Συνέχεια υποσημείωσης 15

Στο πλαίσιο σχολιασμού της εν λόγω διάταξης και όσον αφορά την περίπτωση των εικονικών συναλλαγών διατυπώνονται τα εξής σχόλια. Η μη δυνατότητα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, η οποία(μη δυνατότητα) στηρίζεται στη θέσπιση μιας αμάχητα τεκμαιρόμενης εικονικότητας των αντίστοιχων συναλλαγών, κρίνεται (βλ. παραπομπή 15 σε Α. Μάλλιου, σελ. 1177-1182) ότι «περιορίζει τη συνταγματικά κατοχυρωμένη οικονομική ελευθερία των επιχειρήσεων και αντιβαίνει στη συνταγματική αρχή της φοροδοτικής ικανότητας και της φορολογικής ισότητας, καθώς αποκλείεται η έκπτωση δαπανών με μόνη τη συνδρομή του κριτηρίου της προέλευσης των δαπανών, δηλαδή της εθνικότητας της εταιρίας (εξωχώρια) από την οποία αγοράζονται τα αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες, χωρίς να γίνεται έλεγχος νομιμότητας των σχετικών δαπανών(αληθής και πραγματικός χαρακτήρας των σχετικών δαπανών, ύπαρξη νομίμων παραστατικών)»(βλ. παραπομπή 15 σε Κ. Σαθβαΐδου, σελ. 1126 υποσημ. 26).

Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη, την ανάκυψη ζητημάτων αντισυνταγματικότητας της εν λόγω διάταξης, προτάθηκαν κάποιες λύσεις για την αντιμετώπιση του ζητήματος αυτού. Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση, τόσο από τη θεωρία όσο και από άλλους φορείς(π.χ ΣΕΒ) προτάθηκε η ρητή θέσπιση ενός μαχητού τεκμηρίου, όσον αφορά την εικονικότητα των συναλλαγών με εξωχώριες εταιρίες με συνέπεια τη μη έκπτωση των σχετικών δαπανών, σε συνδυασμό με τη δυνατότητα των επιχειρήσεων να αποδείξουν τον πραγματικό χαρακτήρα των εν λόγω συναλλαγών, με αποτέλεσμα την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Χρήσιμο θα ήταν για το σκοπό, όπως υποστηρίχθηκε, η θέσπιση προϋποθέσεων, βάσει των οποίων θα κρινόταν η εικονικότητα ή μη των συναλλαγών, όπως για παράδειγμα αποδείξεις για την αντιστοιχία των δαπανών με παρασχεθείσες από την επιχείρηση υπηρεσίες, σύνδεση των δαπανών με το συμφέρον της εταιρίας, καθώς και μη υπερβολικός χαρακτήρας των συναλλαγών, είτε με τη μορφή υπερτιμολογημένων συναλλαγών, είτε με τη μορφή υποτιμολογημένων.(βλ. παραπομπή 15 Παναγιώτης Δουβής, σελ. 308 επ)

Άλλη πρόταση που έγινε, προκειμένου να αντιμετωπιστεί η αντισυνταγματικότητα της υπό κρίση διάταξης, ήταν η θέσπιση δυνατότητας υποβολής σχετικού αιτήματος προς έγκριση στην φορολογική διοίκηση ως προς το ζήτημα της μη εικονικότητας των συναλλαγών και ως εκ τούτου την δυνατότητα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών. Υποστηρίχθηκε βέβαια, ότι η αποδοχή και η υλοποίηση της πρότασης αυτής θα γινόταν υπό την προϋπόθεση, ότι η έγκριση του σχετικού αιτήματος από την φορολογική διοίκηση, περί μη εικονικότητας των συναλλαγών και άρα της δυνατότητας έκπτωσης των αντίστοιχων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα, θα ήταν δεσμευτική σε περίπτωση μεταγενέστερου φορολογικού ελέγχου.(βλ. παραπομπή 15 Α. Σαθβαΐδου, σελ. 1123-1124, υποσημ. 23)

Μία τελευταία λύση που προτάθηκε επί του ζητήματος της αντισυνταγματικότητας της υπό εξέταση διάταξης ήταν, η τροποποίηση του εδαφίου β' της παρ. 7 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002, στο οποίο παρατίθεται η έννοια των εξωχώριων εταιριών. Συγκεκριμένα, προτάθηκε η τροποποίηση του άρθρου «προς την κατεύθυνση της διαφοροποίησης της αντιμετώπισης των αλλοδαπών χωρών τουλάχιστον με βάση το κριτήριο της σύναψης ή όχι σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας ή ένταξής τους στην Ε.Ε καθώς και αποσαφήνισης εάν η σχετική διάταξη αφορά μόνο Ν.Π, ή και άλλα νομικά μορφώματα(π.χ trust)».(βλ. παραπομπή Κ. Σαθβαΐδου, σελ. 1123-1124, υποσημ.23)

θέσπισε περιορισμούς ως προς τις πληρωμές προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.⁽¹⁶⁾

16. **Βλ. (για σχόλια και παρατηρήσεις στο Ν. 3842/2010, στο πλαίσιο του Κ.Φ.Ε(Ν. 2238/1994)) Κατερίνα Σαθβαϊδου,** «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, [www. Accountancygreece.gr/ Κατερίνα Σαθβαϊδου](http://www.Accountancygreece.gr/), «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», Μέρος Β´

Ο Ν. 3842/2010 επέφερε σημαντικές τροποποιήσεις στο Ν. 3091/2002, καθώς οι παραπάνω προβληματικές, από άποψη συνταγματικότητας, διατάξεις καταργήθηκαν ρητώς με το άρθρο 78 παρ. 1 του Ν. 3842/2010(βλ. άρθρο 51B παρ. 2 και 4 Ν. 3842/2010). Πιο συγκεκριμένα, με το άρθρο 78 παρ. 1 του Ν. 3842/2010 προστέθηκαν στο Κ.Φ.Ε τα άρθρα 51Α και 51Β. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 51 Β παρ. 1 «Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του ή από το φορολογητέο εισόδημα τους». Σημειωτέον, οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται ακόμα και στην περίπτωση που η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 51 Β «Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή».

Η έννοια του προνομιακού φορολογικού καθεστώτος καθορίζεται στο άρθρο 51Α παρ. 7 σύμφωνα με το οποίο «το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος: α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του

Με γνώμονα το νέο Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), το ζήτημα των μη εκπιπόμενων δαπανών, ως μέσου περιορισμού της φοροαποφυγής αλλά και της φοροδιαφυγής, διαμορφώνεται ως εξής.

Αρχικά να επισημανθεί ότι στο πλαίσιο του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 θεσπίζεται ένας γενικός κανόνας, περί της εκπεσιμότητας των επιχειρηματικών δαπανών, υπό τη έννοια ότι, κατ' αρχήν, εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, ενώ συγχρόνως πληρούν και τα λοιπά κριτήρια που θέτει το εν λόγω άρθρο.

Συνέχεια υποσημείωσης 16

κεφαλαίου, ο οποίος είναι κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το ήμισυ του φόρου που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα».

Όπως αναφέρθηκε, ο Ν. 3842/2002 κατάργησε ρητώς τις διατάξεις, για τις οποίες έγινε λόγος παραπάνω(τα δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε, καθώς και την παράγραφο 14 του ίδιου άρθρου), ωστόσο, όπως υποστηρίζεται οι περιορισμοί που θέτει και ο Ν. 3842/2010 ως προς τα μη συνεργάσιμα κράτη(54), λόγω της ευρύτητας της σχετικής διάταξης φαίνεται ότι καλύπτει και τις περιπτώσεις μη έκπτωσης που δαπανών που καταργήθηκαν με τον εν λόγω νόμο.(βλ. παραπομπή 16 Κ. Σαββαΐδου, σελ. 1123-1124, υποσημ. 23)

Στο σημείο αυτό όμως πρέπει να γίνει η εξής παρατήρηση, σε αντίθεση με ότι ισχύει για τις πληρωμές προς μη συνεργάσιμα κράτη, ο Ν. 3842/2010 έχει θεσπίσει μαχητό τεκμήριο ως προς την καταβολή ποσών προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή οντότητες που είναι κάτοικοι ή έχουν την καταστατική ή πραγματική τους έδρα ή είναι εγκατεστημένοι σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, αφού τους παρέχει τη δυνατότητα να προσκομίσουν αντίθετη απόδειξη ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Όσον αφορά λοιπόν τη θέσπιση του ανωτέρω μαχητού τεκμηρίου, υποστηρίζεται ότι σε περίπτωση ύπαρξης προνομιακού φορολογικού καθεστώτος, ουσιαστικά, καθιερώνεται αντιστροφή του βάρους απόδειξης καθώς, στην περίπτωση που απορριφθούν οι σχετικές δαπάνες, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, «ο φορολογούμενος φέρει το βάρος απόδειξης, ότι η πραγματοποιούμενη προς τα προαναφερθέντα πρόσωπα πληρωμή έχει ως αιτία πραγματική και συνήθη συναλλαγή που δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Ωστόσο, με τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν καθίσταται σαφές ποιος φέρει το βάρος απόδειξης περί ύπαρξης προνομιακού φορολογικού καθεστώτος, με συνέπεια την απόρριψη των σχετικών δαπανών κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου».(βλ. παραπομπή 16 [www. Accountancygreece.gr/](http://www.Accountancygreece.gr/) Κατερίνα Σαββαΐδου)

Στο πλαίσιο λοιπόν αυτής της παρατήρησης είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι ο νομοθέτης, με το Ν. 3943/2011, πραγματοποίησε μία σημαντική προσθήκη, η οποία αφενός είχε προταθεί για την αντιμετώπιση του ζητήματος της αντισυνταγματικότητας των καταργηθέντων διατάξεων (τα δύο τελευταία εδάφια της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε, καθώς και την παράγραφο 14 του ίδιου άρθρου) του άρθρου 31 Κ.Φ.Ε.

Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013, «το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το επόμενο άρθρο των μη εκπιπτόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει».⁽¹⁷⁾

Συγκεκριμένα, το άρθρο 22 αναφέρει: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Συνέχεια υποσημείωσης 16

αφετέρου προβλεπόταν ήδη, στο πλαίσιο του Ν. 3842/2010, όσον αφορά τις πληρωμές στο πλαίσιο κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 3943/2011 προστέθηκε στο τέλος του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 51 Β Ν. 2238/1994, το μαχητό τεκμήριο της απόδειξης εκ μέρους του ενδιαφερομένου, ότι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 51 Β είναι πραγματικές και συνήθεις, για την επιχείρησή του, συναλλαγές ενώ συγχρόνως δεν αποσκοπούν στη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου, στο πλαίσιο τέλεσης φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής. Αντίστοιχο μαχητό τεκμήριο έχουν θεσπίσει και άλλες χώρες όπως π.χ η Γαλλία(βλ. παραπομπή 16 [www. Accountancygreece.gr/](http://www.Accountancygreece.gr/) Κατερίνα Σαθθαΐδου).

Επιπλέον, ο Ν.4110/2013 εισήγαγε μία εξαίρεση στην εφαρμογή της διάταξη του άρθρου 51 Β Ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία «Εξαιρητικά οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης η οποία προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο της παρούσας παραγράφου, από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.»(άρθρο 11 παρ. 14 Ν. 4110/2013)

Τέλος, όλα όσα αναφέρθηκαν εφαρμόζονται και στην περίπτωση δαπανών οι οποίες, οφείλονται ή καταβάλλονται σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αντιπροσωπεύεται ή για λογαριασμό της οποίας ασκείται η υπεργολαβία, αν συναλλασσόταν απευθείας, θα υπαγόταν στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων.(άρθρο 51 Β Ν. 2238/1994)

17. Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61 –Τεύχος 6, Ιούλιος- Αύγουστος 2013, σελ. 1757

Πάντως, στο πλαίσιο σχολιασμού της προαναφερθείσας διάταξης η έκθεση της Επιστημονικής Επιτροπής της Βουλής για τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναφέρει ότι η έννοια του «συμφέροντος της επιχείρησης», θα προκαλέσει ποικίλα ερμηνευτικά προβλήματα, λόγω του ευρύτατου ερμηνευτικού πεδίου που καταλείπει.⁽¹⁸⁾

Επίσης, όσον αφορά την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, ως κριτήριο φορολογικής έκπτωσης δαπανών, η Έκθεση της Επιστημονικής Επιτροπής της Βουλής αναφέρει το εξής: «Ως προς τη ρύθμιση αυτή θα ήταν, ίσως, χρήσιμο να διευκρινισθεί εάν ως «πραγματική αξία της συναλλαγής» νοείται η πράγματι συμφωνηθείσα αξία, η οποία ως έννοια αντιδιαστέλλεται προς την εικονικώς συμφωνηθείσα αξία, κατά τα οριζόμενα στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997, ή εάν νοείται η «αγοραία» ή η «δίκαια και εύλογη» αξία της συναλλαγής. Και αυτό, διότι, εάν τυχόν ήθελε υιοθετηθεί ερμηνευτικώς η δεύτερη εκδοχή, κατά την εφαρμογή της διάταξης θα προκύψει σειρά πρακτικών προβλημάτων ως προς το ζήτημα της απόδειξης της συνδρομής της ανωτέρω προϋπόθεσης».⁽¹⁹⁾

Στο άρθρο 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, «σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης, και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο».⁽²⁰⁾

Μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν περιλαμβάνονται και οι δαπάνες που κατευθύνονται σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, επιδιώκοντας την καταπολέμηση τόσο της φοροαποφυγής όσο και τις φοροδιαφυγής.

18. Βλ. <http://www.forin.gr/articles/article/10351/h>, «Έκθεση της επιστημονικής επιτροπής της Βουλής για τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

19. Βλ. <http://www.forin.gr/articles/article/10351/h>, «Έκθεση της επιστημονικής επιτροπής της Βουλής για τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».

20. Βλ. *Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61 –Τεύχος 6, Ιούλιος- Αύγουστος 2013, σελ. 1758*

Ειδικότερα το άρθρο 23 περ. ιγ) αναφέρει ότι δεν εκπίπτει: «το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους».

Η έννοια τόσο των μη συνεργάσιμων κρατών όσο και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς προσδιορίζεται στο άρθρο 65 του Ν. 4172/2013, το οποίο συνιστά μία εκ των διατάξεων, στο πλαίσιο των οποίων επιδιώκεται η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και της φοροδιαφυγής.

Έτσι λοιπόν, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 65 Ν. 4172/2013 ως μη συνεργάσιμα κράτη νοούνται «εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει και δεν εφαρμόζουν με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά».

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 65 δίνεται εξουσιοδότηση στον Υπουργό Οικονομικών να καθορίζει τα μη συνεργάσιμα κράτη, λαμβάνοντας υπόψη

«τις διεθνείς πρακτικές σχετικά με την διοικητική συνεργασία για την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών κατά τα πρότυπα του ΟΟΣΑ». (21)

Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 65 Ν. 4172/2013, «το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος: α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κ.Φ.Ε. στην Ελλάδα».

Τέλος, τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ενώ ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.

21. Βλ. Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61 –Τεύχος 6, Ιούλιος- Αύγουστος 2013, σελ. 1766

3. Η Θέσπιση κανόνων για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες(EAE) για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής των εγχώριων εταιριών, μέσω της μεταφοράς εσόδων σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 με το άρθρο 66 εισάγονται στο εσωτερικό δίκαιο κανόνες για την αποτροπή της φοροαποφυγής η οποία τελείται με την μεταφορά εσόδων, εκ μέρους εγχώριων εταιριών, προς θυγατρικές οι οποίες βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολόγηση. Πιο αναλυτικά, με τις εν λόγω διατάξεις αποσκοπείται ο περιορισμός έως και ο αποκλεισμός της δυνατότητας τέλεσης φοροαποφυγής, μέσω της μεταφοράς φορολογητέας ύλης, εκ μέρους ημεδαπών επιχειρήσεων, προς ελεγχόμενες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή και ιδίως προς επιχειρήσεις οι οποίες είτε είναι εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμα, στον φορολογικό τομέα, κράτη, είτε σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επί της ουσίας, το εν λόγω άρθρο συνιστά προσαρμογή της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας «στις υποδείξεις/οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της 8^{ης} Ιουνίου 2010, για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (EAE) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ(2010/C 156/01) αλλά και της Ανακοίνωσης της Επιτροπής (COM (2007) 785), με την οποία συστήνεται η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες με Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές Εταιρίες(EAE)».

Όπως θα φανεί και στην συνέχεια, στο πλαίσιο παράθεσης των σχετικών διατάξεων, το πεδίο εφαρμογής των κανόνων αυτών στηρίζεται σε κριτήρια που αφορούν τον έλεγχο, το ικανοποιητικό επίπεδο φορολόγησης, τη δραστηριότητα αλλά και τον τύπο εσόδων των ΕΑΕ, ενώ, όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στην αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013, η αποτελεσματικότητα και η εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τη διοικητική συνεργασία μέσω των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας καθώς και από την Κοινοτική

Οδηγία ΕΕ 2011/16/Ε.Ε, σχετικά με την διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας.⁽²²⁾

Πιο συγκεκριμένα, η παράγραφος 1 του άρθρου 66 αναφέρεται στην συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα, μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν, κατά τρόπο σωρευτικό, οι προϋποθέσεις που θέτει το εν λόγω άρθρο.

Έτσι λοιπόν το άρθρο 66 παρ. 1 αναφέρει: «1. Το φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνει το μη δια-νεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, β) το παραπάνω νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιαστικά χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς, γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3, δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά».

Ωστόσο, στην παράγραφο 2 του άρθρου 66 προβλέπονται δύο περιπτώσεις οι οποίες δεν καταλαμβάνονται από την προαναφερθείσα παράγραφο.

22. Βλ. ur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EL:PDF, «ΟΔΗΓΙΑ 2011/16/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 15^{ης} Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με την διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της Οδηγίας 77/99/ΕΟΚ», Βλ. **Λεωνίδας Κορρές**, «Παρουσίαση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κατά το Ν. 4172/2013, περιοδικό ΔΦΝ τόμος 67, Β' Οκτωβρίου 2013- Τεύχος 1524, σελ. 1546

Σε αυτή λοιπόν την βάση η παράγραφος 2 ορίζει ότι: «*Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε., εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.*

Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ ΕΕ, η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση, που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου».

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η εισαγωγή διατάξεων, περί ελεγχόμενων εταιριών(ΕΑΕ), στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης, έγινε για πρώτη φορά με τη θέσπιση του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), ενώ άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε, όπως η Γερμανία, η Γαλλία, η Πορτογαλία, η Δανία, η Ιταλία κ.α, είχαν ήδη θεσπίσει ανάλογες διατάξεις. Η θεωρία λοιπόν, πριν την θεσμοθέτηση των προαναφερθέντων διατάξεων, περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών, είχε διατυπώσει έντονες αμφιβολίες όσον αφορά την θέσπιση τέτοιων κανόνων, στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης, καθώς υποστήριζε ότι δεν θα συνιστούσαν αποτελεσματικό μέσο για την ενίσχυση των φορολογικών εσόδων της χώρας.

Είχε λοιπόν υποστηριχθεί ότι, «*η θεσμοθέτηση κανόνων ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών δεν θα ενισχύσει τα φορολογικά έσοδα....., καθώς η ύπαρξη περιορισμένων ελληνικών πολυεθνικών ομίλων καθώς και η απουσία ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος για τις εταιρίες συμμετοχών (holding regime) με την πρόβλεψη πλήρους απαλλαγής, υπό όρους, της φορολόγησης των μερισμάτων και κεφαλαιουχικών κερδών κατά την εκποίηση των συμμετοχών (participation exemption) καθιστά στην πράξη την χρήση ελληνικών εταιριών συμμετοχών (holding companies) περιορισμένη. Επιπλέον, όπως είχε υποστηρίξει η θεωρία η θεσμοθέτηση κανόνων ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών είναι πιθανόν να*

επιτείνει το αίσθημα ανασφάλειας σε σχέση με το φορολογικό περιβάλλον ιδίως λόγω νομικών θεμάτων που τίθενται κατά τη θέσπιση ενός τέτοιου πλαισίου».⁽²³⁾

23. *Βλ. Κατερίνα Σαββαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1114, υποσημ. 12, Βλ. άρθρο 48 Ν. 4172/2013, περί «απαλλαγής ενδοομιλικών μερισμάτων».*

II. Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΧΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΤΗΣ ΥΠΟΚΕΦΑΛΑΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Η πρακτική της υποκεφαλαιοδότησης, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, υιοθετείται από ορισμένες επιχειρήσεις ως μέσο αποφυγής ή μείωσης της φορολογητέας ύλης τους. Η εκμετάλλευση του μηχανισμού της υποκεφαλαιοδότησης, ως μέσο τέλεσης φοροαποφυγής, αντιμετωπίστηκε για πρώτη φορά στην Ελλάδα με το Ν. 3775/2009, ο οποίος θέσπισε κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων, ενώ τροποποιήσεις των κανόνων αυτών επήλθαν με τους μεταγενέστερους νόμους 3842/2010, 3943/2011 και 4110/2013, στο πλαίσιο του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 2238/1994. Πλέον, με την ψήφιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/23.7.2003) εισάγονται νέοι κανόνες υποκεφαλαιοδότησης, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται περί υποκεφαλαιοδότησης εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Προτού παρατεθούν τα όσα ισχύουν περί υποκεφαλαιοδότησης, στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν.4172/2013), είναι σημαντικό να γίνει σύντομη αναφορά σε ότι ίσχυε επί του θέματος αυτού, βάσει του παλαιού Κ.Φ.Ε(Ν. 2238/1994). Στο πλαίσιο λοιπόν του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζονταν τα έξοδα που εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, προκειμένου να ανευρεθεί το καθαρό, φορολογητέο, εισόδημα των εν λόγω επιχειρήσεων. Μεταξύ λοιπόν των εξόδων που εξέπιπταν από τα ακαθάριστα έσοδα συμπεριλαμβάνονταν και οι δεδουλευμένοι, κάθε είδους, τόκοι δανείων, πιστώσεων, γενικά της επιχείρησης. Ωστόσο, όπως προβλεπόταν, δεν ενέπιπταν στα έξοδα που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα πρώτον, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Δεύτερον, οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ημεδαπών ή αλλοδαπών εταιρειών, εταιρικών μερίδων και γενικά επιχειρήσεων, όταν οι πιο πάνω συμμετοχές μεταβιβάζονται εντός δύο (2) ετών από το χρόνο απόκτησης τους. Τρίτον, οι τόκοι δανείου που λαμβάνεται για την αγορά μετοχών ή μερίδων σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου

51A ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στις εταιρείες αυτές(άρθρο 31 παρ. 1 περ. δ').⁽²⁴⁾

Στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε (Ν. 4172/2013) και σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου, το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, με το οποίο εισάγονται νέοι κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση των επιχειρήσεων που ανήκουν σε ομίλους, αποτελεί μία εκ των ειδικών διατάξεων με τις οποίες επιδιώκεται η «καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής στα επιμέρους εισοδήματα».⁽²⁵⁾ Ειδικότερα, στοχεύοντας στην αντιμετώπιση καταχρήσεων, εισάγονται στις διατάξεις του άρθρου 49, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης συμφώνως προς τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8^{ης} Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών(ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίηση εντός της ΕΕ (2010/C 156/01).⁽²⁶⁾

Είναι σημαντικό, προκειμένου να γίνει πιο κατανοητή η βάση επί της οποίας θεσπίστηκαν οι νέοι κανόνες υποκεφαλαιοδότησης, για την αντιμετώπιση των καταχρήσεων, να επισημανθούν τα εξής σημεία του ψηφίσματος του Συμβουλίου της ΕΕ της 8^{ης} Ιουνίου 2010. Αρχικά, το ίδιο το ψήφισμα ξεκαθαρίζει ότι ο όρος «κανόνες υποκεφαλαιοποίησης» που αναφέρεται στο ψήφισμα, δεν αναφέρεται γενικά σε όλους τους κανόνες υποκεφαλαιοποίησης, αλλά σε εκείνους τους κανόνες που στοχεύουν στην αντιμετώπιση των καταχρήσεων.

24. Βλ. Κατερίνα Σαθβαΐδου, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011- τεύχος 1471, σελ. 1123-4 υποσημ. 23 και 1128 υποσημ. 28

25. Βλ. Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1753

26. Βλ. Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ.1762

Αυτό διευκρινίζεται καθώς, όπως αναφέρεται, «οι κανόνες υποκεφαλαιοποίησης που τηρούν την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού μπορούν να αποτρέψουν την φοροαποφυγή ή να διατηρήσουν την ισόρροπη κατανομή των φορολογικών εξουσιών ή και τα δύο».⁽²⁷⁾ Η ανωτέρω επισήμανση του ψηφίσματος του Συμβουλίου, όσον αφορά τους κανόνες υποκεφαλαιοποίησης, διατυπώνεται και στην αιτιολογική έκθεση του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013).⁽²⁸⁾

Μία δεύτερη σημαντική επισήμανση του ψηφίσματος συνίσταται στην παράθεση ενός καταλόγου με στοιχεία που συνιστούν ενδείξεις τεχνητής εκτροπής κερδών, οι οποίες βεβαίως θα κρίνονται ανά περίπτωση. Τα στοιχεία λοιπόν που μπορούν να συμπεριληφθούν στον προαναφερθέντα κατάλογο, είναι: «α) τα υπερβολικά επίπεδα χρεών σε σύγκριση με το ίδιο το κεφάλαιο, β) η πληρωμή καθαρών τόκων από την εταιρία πέραν ενός ορισμένου ποσοστού των αποτελεσμάτων χρήσεως προ τόκων και φόρων (EBIT) ή των προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων κερδών(EBITDA), γ) η υπερβολική χρέωση, όπως προκύπτει από σύγκριση του ποσοστού ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, προς το αντίστοιχο του όλου ομίλου παγκοσμίως».⁽²⁹⁾

Μάλιστα, με δεδομένο ότι οι κατευθυντήριες γραμμές του εν λόγω ψηφίσματος δεν δίνουν λεπτομέρειες όσον αφορά τους παραπάνω όρους συνάγεται ότι κάθε κράτος-μέλος θα υλοποιήσει τις προαναφερθείσες γραμμές, σύμφωνα με το εσωτερικό της δίκαιο. Σε κάθε περίπτωση πάντως, όπως σχολιάζεται η εν λόγω πρωτοβουλία αποτελεί σημαντική προσπάθεια στο ξεκίνημα για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.⁽³⁰⁾

27. Βλ. www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:156:0001:0002:EL:PDF, σελ. 1

28. Βλ. *Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013*, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ.1762, «Με τις διατάξεις του άρθρου 49 εισάγονται, για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης.....».

29. Βλ. www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:156:0001:0002:EL:PDF, σελ.2

30. Βλ. www.accountancygreece.gr, Γιώργος Μαυραγάνης, «Καταπολέμηση των καταστρατηγήσεων της φορολογικής νομοθεσίας»

Έτσι λοιπόν η χώρα μας, όπως θα αναφερθεί και παρακάτω, έχει χρησιμοποιήσει αφενός ένα κριτήριο η συνδρομή του οποίου επιφέρει την μη έκπτωση των καθαρών τόκων από τις δαπάνες, αφετέρου δύο στοιχεία η συνδρομή των οποίων εισάγει εξαίρεση από τον κανόνα της μη έκπτωσης των τόκων της παραγράφου 1 του άρθρου 49.

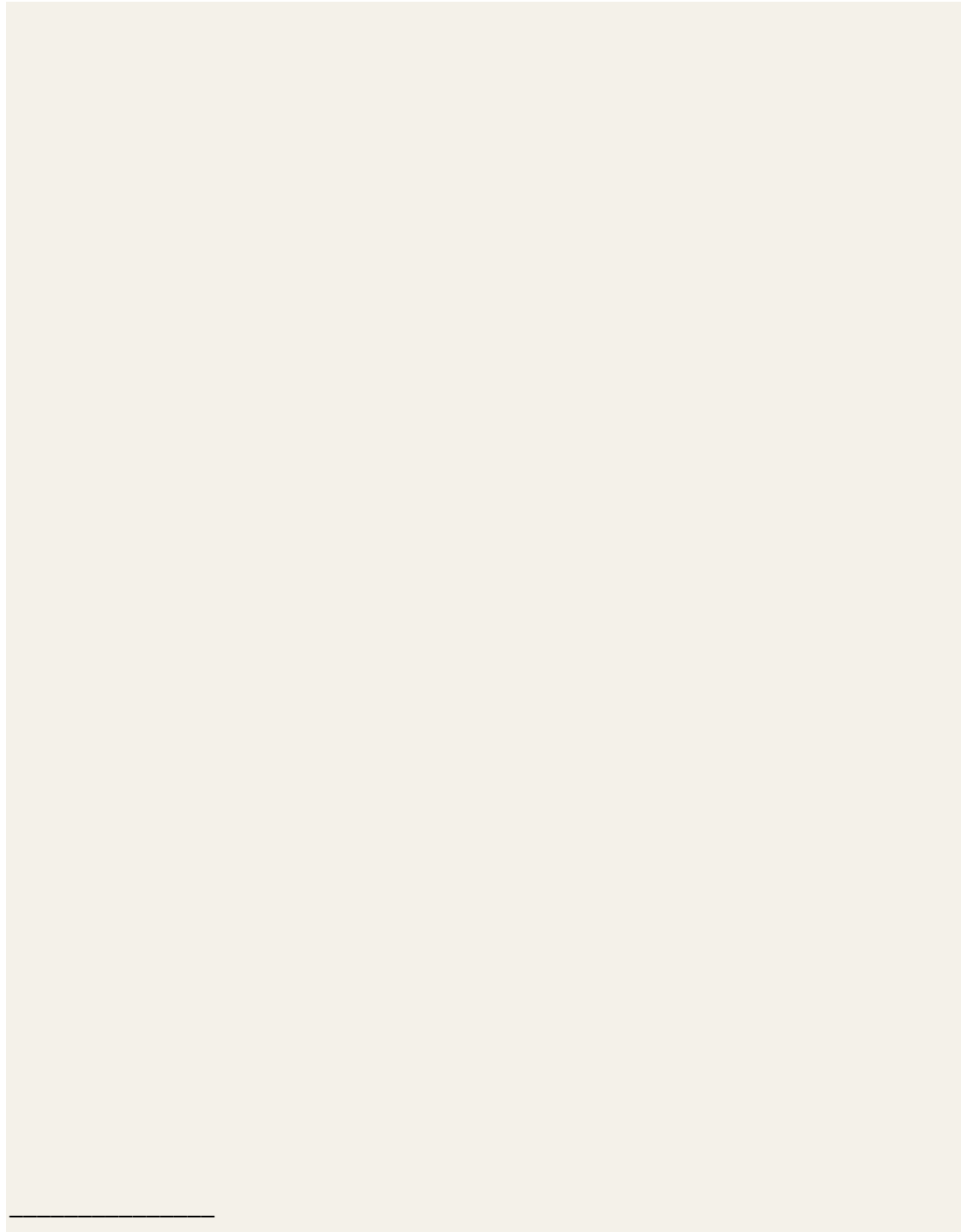
Εστιάζοντας λοιπόν στις επιμέρους διατάξεις του άρθρου 49 μπορούν ν' αναφερθούν τα εξής. Αρχικά, στην παράγραφο 1, όπου παρατίθεται η έννοια της υποκεφαλαιοδότησης σε συνάρτηση με το EBITDA⁽³¹⁾, αναφέρεται ότι «οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.».

Στην παράγραφο 2 διευκρινίζεται η έννοια των πλεοναζουσών δαπανών, η οποία συνίσταται στο «πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους».

Στην παράγραφο 3 προβλέπονται δύο εξαιρέσεις από τον κανόνα υποκεφαλαιοδότησης που θέτει η παράγραφος 1. Συγκεκριμένα, οι δαπάνες τόκων που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 1 του άρθρου 49 αναγνωρίζονται ως πλήρως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες σε δύο περιπτώσεις: πρώτον, στην περίπτωση που η υπό κρίση επιχείρηση δεν συνιστά μέλος ομίλου και δεύτερον, στην περίπτωση που το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό του ενός εκατομμυρίου(1.000.000) ευρώ ετησίως.

31. Βλ. www.ependysopedia.gr «Το EBITDA είναι τα αρχικά του Earnings Before Interest, Tax, Depreciation, and Amortization δηλαδή τα κέρδη μίας επιχείρησης πριν αφαιρεθούν τόκοι, φόροι, και απόσβεση. Το EBITDA χρησιμοποιείται από οικονομικούς αναλυτές και επενδυτές χρηματιστηρίου για να καταλάβουν την ανάπτυξη και το πραγματικό κέρδος επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις που έχουν εισηχθεί σε χρηματιστήρια είναι υποχρεωμένες να δημοσιοποιούν τα οικονομικά τους στοιχεία, όπως το EBITDA, και επομένως στο διαδίκτυο εύκολα βρίσκουμε το EBITDA πολλών μεγάλων επιχειρήσεων».

Τέλος, στις παραγράφους 4 και 5 αναφέρεται αντίστοιχα ότι οι δαπάνες τόκων που δεν εκπίπτουν, κατά την παράγραφο 1, μπορούν να μεταφέρονται για πέντε 5 έτη, ενώ τα πιστωτικά ιδρύματα δεν υπόκεινται στις προαναφερθείσες διατάξεις.⁽³²⁾



32. **Βλ. Νικόλαος Παπαϊωάννου**, «Παρουσίαση των κυριότερων διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Β' Ιουλίου 2013-Τεύχος 1518, σελ. 1061

III. Η ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΣΩ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

1. Οι διατάξεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές με βάση το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(άρθρο 50 Ν. 4172/2013)

Σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013 «1. Όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».(33)

Από την παράθεση του άρθρου 50 Ν. 4172/2013 για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, μέσω του οποίου επιδιώκεται η αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροαποφυγής στο πλαίσιο της ενδοομιλικής τιμολόγησης, μπορούν να παρατηρηθούν τα εξής.

33. Βλ. www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf (Μεταφρασμένο), «Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες αποτελούν κοινές συστάσεις των κυβερνήσεων προς τις πολυεθνικές επιχειρήσεις. Περιλαμβάνουν αρχές και πρότυπα καλής πρακτικής, σύμφωνης με την εφαρμοστέα νομοθεσία και διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα. Η τήρηση των Κατευθυντήριων Οδηγιών από τις επιχειρήσεις είναι εθελοντική και μη νομικά δεσμευτική. Εντούτοις, ορισμένα θέματα που καλύπτονται από τις Κατευθυντήριες Οδηγίες μπορούν επίσης να διέπονται από το εθνικό δίκαιο ή από διεθνείς δεσμεύσεις. Η τήρηση της εθνικής νομοθεσίας είναι η πρώτη υποχρέωση των επιχειρήσεων. Οι Κατευθυντήριες Οδηγίες δεν αποτελούν υποκατάστατο ούτε και θα πρέπει να θεωρούνται ότι υπερισχύουν της εθνικής νομοθεσίας. Μολονότι, σε αρκετές περιπτώσεις, οι Κατευθυντήριες Οδηγίες θαίνονται πέραν της νομοθεσίας, δεν πρέπει και δεν προορίζονται να θέτουν μια επιχείρηση αντιμέτωπη με αντικρουόμενες απαιτήσεις. Εντούτοις, σε χώρες όπου η εθνική νομοθεσία συγκρούεται με τις αρχές και τα πρότυπα των Κατευθυντήριων Οδηγιών, οι επιχειρήσεις πρέπει να αναζητούν τρόπους ούτως ώστε να τηρούνται κατά το μέτρο του δυνατού οι εν λόγω αρχές και πρότυπα, χωρίς να παραβιάζεται η εθνική νομοθεσία.

Αρχικά, με το εν λόγω άρθρο καθιερώνεται η αρχή των ίσων αποστάσεων(ανοιχτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού- Arm's Length Principle). Η εν λόγω αρχή, η οποία καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α⁽³⁴⁾ και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο Ι των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις», αποτελεί τη βάση προκειμένου να διαπιστωθεί «εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους».⁽³⁵⁾

Εστιάζοντας μάλιστα, στο αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου, πρέπει να επισημανθεί ότι η παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων αποτελεί μία εκ των δύο προϋποθέσεων ενεργοποίησης του άρθρου 50 Ν. 4172/2013. Αυτό λοιπόν συμβαίνει στην περίπτωση που διαπιστωθεί ότι μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους.

34. Βλ. www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf(*Μεταφρασμένο*), «Όπου α) επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διαχείριση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μιας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ή β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή κεφάλαιο μιας επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και μια επιχείρηση του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, και σε καθεμία από τις περιπτώσεις αυτές επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, έχουν δεδουλευμένων σε μία από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων, δεν έχουν πραγματοποιηθεί, μπορούν να περιλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα».

35. Βλ. *Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013*, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ.1762

Η δεύτερη αντικειμενική προϋπόθεση που απαιτείται για την ενεργοποίηση του εν λόγω άρθρου, συνίσταται στην απώλεια φορολογικών εσόδων από το ελληνικό Δημόσιο. Αυτό συμβαίνει στην περίπτωση που η τιμολόγηση μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κατά παράβαση της αρχής των ίσων αποστάσεων, έχει σαν αποτέλεσμα τη μη πραγματοποίηση κέρδους υπαγόμενο στην ελληνική φορολογική εξουσία, δηλαδή τη μη πραγματοποίηση κέρδους από την ημεδαπή επιχείρηση. (36)

Τέλος, ν' αναφερθεί ότι, όπως προκύπτει από την διατύπωση του άρθρου 50, στην εν λόγω διάταξη εμπίπτουν όλες οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, χωρίς να τίθεται κάποιος περιορισμός, όπως ίσχυε στο πλαίσιο του παλαιού Κ.Φ.Ε(Ν. 2238/1994).(37)

36. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 193

37. Βλ. **Ανδρέας Τσουρουφλής**, «Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing», εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010, σελ. 190, (Στο πλαίσιο του Ν. 2238/1994) Όσον αφορά το αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 39, κρίνεται ότι το άρθρο 39 καταλαμβάνει όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με μοναδική εξαίρεση μία περίπτωση η οποία εισήχθη με το Ν. 4046/2012. Ειδικότερα, κατά την παράγραφο 7 άρθρου 3 Ν. 4046/2012, η οποία προστέθηκε (από τότε που ίσχυσε ο ν.4046/2012) με την παρ.10 άρθρου 21 Ν.4056/2012, οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994, Α` 151), καθώς και του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α` 258), δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών, με αντικείμενο μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου, εφόσον τα ομόλογα αυτά ανταλλάγουν από τις επιχειρήσεις που τα αποκτούν, κατ` εφαρμογή του προγράμματος για την αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους. Ωστόσο, ν' αναφερθεί ότι στο πλαίσιο συμβάσεων παροχής υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων και πιο συγκεκριμένα στην περίπτωση σύναψης συμβάσεων δανείου μεταξύ αυτών, το άρθρο 39 παρ. 3 Ν. 2238/1994 διευκρινίζει το εξής, θέτοντας παράλληλα έναν περιορισμό, ως προς κάποιους νομικούς τύπους επιχειρήσεων: «Ειδικά για τις συμβάσεις δανείου που συνάπτονται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου δεν εκπίπτουν οι δεδουλευμένοι τόκοι που καταβάλλονται ή πιστώνονται, κατά το μέρος που το συνολικό ύψος δανείων της δανειοδοτούμενης από τις δανειοδότες υπερβαίνει κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της δανειοδοτούμενης. Στην έννοια των τόκων της παραγράφου αυτής εμπίπτουν και οι τόκοι ομολογιακών δανείων που καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Στο συνολικό ύψος δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις προστίθενται και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται προς αυτές, καθώς και τα δάνεια που έχουν ληφθεί από τρίτες επιχειρήσεις για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από τις πιο πάνω συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τις ανώνυμες εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (Α` 183), τις εταιρίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 (Α` 147), τις εταιρίες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (Α` 157) και του ν. 3601/2007 (Α` 178) με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρίες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001 (Α` 169), τις Ανώνυμες Εταιρίες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.) του ν. 3606/ 2007 (Α` 195), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα».

Όσον αφορά το υποκειμενικό πεδίο εφαρμογής του εν λόγω άρθρου παρατηρούνται τα εξής. Αρχικά, από τη διατύπωση του άρθρου 50, το οποίο χρησιμοποιεί τον όρο «επιχείρηση», προκύπτει ότι ο νομοθέτης δεν επιθυμούσε να θέσει περιορισμούς ως προς τη νομική μορφή που μπορεί να λάβει μια επιχείρηση. Ως εκ τούτου, στην έννοια της «επιχείρησης» εντάσσονται όλες οι μορφές επιχειρήσεων, καθώς και όσες ρητά αναφέρονται στο άρθρο 45 του Ν. 4172/2013.

Επίσης, απαραίτητη προϋπόθεση για να ενταχθεί μια «επιχείρηση» στην εμβέλεια του άρθρου 50 Ν. 4172/2013 είναι η ύπαρξη «σχέσεως σύνδεσης» με άλλη ή άλλες επιχειρήσεις, όπως αυτή ορίζεται στο νόμο.

Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 2 Ν. 4172/2013, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται: *«κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».*

Στο πλαίσιο του παραπάνω ορισμού, μπορεί να παρατηρηθούν τα εξής. Πρώτον, η ύπαρξη σχέσεως σύνδεσης, κρίνεται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια, πράγμα βέβαια που συνέβαινε και στο πλαίσιο του προηγούμενου νομοθετικού καθεστώτος(βλ. άρθρο 39 παρ. 2 Ν. 2238/1994)⁽³⁸⁾, δεύτερον, επεκτείνεται το πεδίο εφαρμογής του καθεστώτος των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, εξαιτίας της έννοιας συνδεδεμένων επιχειρήσεων λόγω συμμετοχής 33%, τρίτον η έννοια της

«καθοριστικής επιρροής», ως κριτήριο για την ύπαρξη συνδέσμου μεταξύ επιχειρήσεων, εξακολουθεί να παραμένει αόριστη.

Όπως υποστηρίζεται σχετικά με το ζήτημα της αοριστίας της έννοιας της «καθοριστικής επιρροής», «η σοβαρότητα του ζητήματος επιτείνεται από το γεγονός ότι κατά τις γενικότερες οδηγίες του Ο.Η.Ε, αλλά και του Ο.Ο.Σ.Α, ο ορισμός συνδεδεμένες επιχειρήσεις αφήνεται να οριστεί από τα επιμέρους κράτη, κατά τις ανάγκες αυτών και για τον λόγο αυτό υπάρχουν διαφοροποιήσεις ανάμεσά τους. Οι περισσότερες χώρες έχουν επιλέξει έναν συνδυασμό κριτηρίων που περιλαμβάνει το ελάχιστο συμμετοχής στο κεφάλαιο της εταιρείας και τον αποτελεσματικό έλεγχο, ιδίως με βάση οικονομικά, προσωπικά ή εμπορικά κριτήρια. Συναντιούνται επίσης και κριτήρια συγκριτικά της αξίας της υπό έλεγχο συναλλαγής με το συνολικό ύψος της συναλλακτικής δραστηριότητας.

38. Βλ. ΣτΕ 4413/1996, η οποία είχε κρίνει ότι υφίσταται τέτοια εξάρτηση και έλεγχος σε περίπτωση που βασικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου της μιας εταιρίας είναι και βασικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου μιας άλλης. Συγκεκριμένα αναφέρει «...προς την πρώτη από τις οποίες τελεί σε άμεση οικονομική εξάρτηση, αφού το σύνολο των μετοχών της ανήκει στην κυριότητα εκείνης, και προς τη δεύτερη τελεί σε άμεση διοικητική εξάρτηση και έλεγχο, αφού βασικά μέλη του διοικητικού της συμβουλίου είναι και βασικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου εκείνης».

Έτσι η έλλειψη διεθνούς ερμηνευτικού μηχανισμού για τον προσδιορισμό της έννοιας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και ιδίως της έννοιας της κυριαρχικής επιρροής, οδηγεί στην αναζήτηση εσωτερικών μηχανισμών προσδιορισμού του εν λόγω περιεχομένου».⁽³⁹⁾

Λαμβάνοντας υπόψη τις προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 50 Ν. 4172/2013 για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, προκύπτει ότι η πλήρωση και συνδρομή των εν λόγω προϋποθέσεων έχει σαν συνέπεια τα κέρδη που θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση και τα οποία θα εισέπραττε το ελληνικό Δημόσιο, αν δεν είχε παραβιαστεί, επί της ουσίας, η αρχή των ίσων αποστάσεων, να περιλαμβάνονται στα κέρδη της επιχείρησης, μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

Τέλος, ν' αναφερθεί ότι στο άρθρο 48 Ν. 4172/2013 εισάγονται κάποιες διατάξεις περί φορολογικής απαλλαγής ενδοομιλικών μερισμάτων, σε μία προσπάθεια αντιμετώπισης των μειονεκτημάτων και των στρεβλώσεων που παρουσίαζε ο αντικατασταθείς πλέον Κ.Φ.Ε 2238/1994.

Το εν λόγω άρθρο που σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4172/2013 εντάσσεται στις ειδικές διατάξεις για την καταπολέμηση της διεθνούς φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής, ορίζει τα εξής, εν συντομία: «ορίζεται η φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων που εισπράττουν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν απαλλαγής τα πιο πάνω εισοδήματα που αποκτούν τα εν λόγω πρόσωπα.

Τα παραπάνω ισχύουν επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω

39. Βλ. Α.Κ. Μάλλιου, «Το νέο πλαίσιο διοικητικής συνδρομής και οι αλλαγές στη νομοθεσία ελέγχου τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Α' Σεπτεμβρίου 2013- Τεύχος 1521, σελ. 1317, Βλ. Ασπασία Μάλλιου, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Ιουλίου 2013- Τεύχος 1518, σελ. 1057

μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Επιπλέον, για την εφαρμογή της απαλλαγής σε περιπτώσεις διανομής κερδών σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο προβλεπόμενο ποσοστό συμμετοχής καθορίζεται ειδική διαδικασία προσωρινής απαλλαγής με παροχή εγγυήσεων στη φορολογική διοίκηση».⁽⁴⁰⁾

2. Οι διατάξεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές με βάση τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013)

2.1 Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(άρθρο 21 Ν. 4174/2013)

Η θέσπιση της υποχρέωσης τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών θεσπίστηκε για πρώτη φορά στο πλαίσιο των αγορανομικών διατάξεων του Ν. 3728/2008, προκειμένου να επιτευχθεί ένας αποτελεσματικότερος έλεγχος των τιμών της αγοράς. Το παράδειγμα αυτό ακολούθησε ο φορολογικός νομοθέτης ο οποίος θέσπισε με το άρθρο 2 του Ν. 3775/2009 την αυτοτελή υποχρέωση τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος, εισάγοντας το άρθρο 39 Α στον αντικατασταθέντα, πλέον, Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(Ν. 2238/1994). Το άρθρο 39 Α Ν. 2238/1994 τροποποιήθηκε με σειρά μεταγενέστερων νομοθετημάτων, όπως το Ν. 3842/2010, Ν. 4182/2013, Ν. 4170/2013 και το Ν. 4110/2013, ενώ παράλληλα, με τον Ν. 4110/2013 εισήχθη για πρώτη φορά και διάταξη για τον προσδιορισμό των μη τεκμηριωμένων ενδοομιλικών συναλλαγών.

Πλέον, η διαδικασία που θα συνοδεύει την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνεται στον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας(Ν. 4174/2013), πράγμα το οποίο αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του νέου Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος(Ν. 4172/2013).⁽⁴¹⁾

40. Βλ. Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ.1762

41. Βλ. Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ.1762

Η καθιέρωση της υποχρέωσης τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών αποτέλεσε μία ακόμη προσπάθεια αντιμετώπισης του φαινομένου της φοροποφυγής, που συντελείται με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου. Σε αυτή λοιπόν τη βάση, σύμφωνα με το άρθρο 21 Ν. 4174/2013, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των συναλλαγών εκπληρώνεται μέσω της υποχρεωτικής τήρησης «φακέλου τεκμηρίωσης» των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, εκ μέρους των «συνδεδεμένων προσώπων-επιχειρήσεων» κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε, αφενός για τις περιπτώσεις συναλλαγών που εμπίπτουν στο άρθρο 50 Ν. 4172/2013, αφετέρου για τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε. Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους, με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Στην παράγραφο 2 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 προβλέπονται δύο εξαιρέσεις από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Έτσι λοιπόν, οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 του άρθρου 21 Ν. 4174/2013, απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου τεκμηρίωσης είτε στην περίπτωση που οι παραπάνω συναλλαγές τους ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες(100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε(5) εκατομμύρια ευρώ ετησίως, είτε στην περίπτωση που οι παραπάνω συναλλαγές τους ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες(200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς,

όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε(5) εκατομμύρια ευρώ ετησίως.⁽⁴²⁾

Όσον αφορά τον «φάκελο τεκμηρίωσης» που αναφέρθηκε παραπάνω, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 21 Ν. 4174/2013, αποτελείται από τον «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης» και τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης»⁽⁴³⁾, συνοδευόμενο από τον «Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών», ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση(Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων-άρθρο 2 περ. ε' Ν. 4174/2013) εντός πενήντα ημερών από το τέλος κάθε φορολογικού έτους.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο(άρθρο 21 παρ. 4).

42. Πρβλ. άρθρο 39 Α Ν. 2238/1994, στο πλαίσιο του αντικαταστάθεντος πλέον Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994) οι εξαιρέσεις από την υποχρέωση τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών είχαν ως εξής: Η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών συνιστούσε υποχρέωση μόνο για τις συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των 20.000 ευρώ, ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης. Επίσης στην παράγραφο 1 του άρθρου 39 Α προβλέπονταν κάποιες εξαιρέσεις από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με κριτήριο άλλοτε τη μορφή των συνδεδεμένων εταιριών και άλλοτε το ύψος των συναλλαγών. Πιο συγκεκριμένα, πρώτον, προβλεπόταν απαλλαγή των εμποροβιομηχανικών εταιριών που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α` 132), από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Δεύτερον, εξαιρούνταν συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

43. Πρβλ. άρθρο 39 Α παρ. 3 Ν. 2238/1994, «Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από: α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου. β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή».

Σε περίπτωση μεταβολής των συνθηκών της αγοράς που επηρεάζουν την πληροφόρηση και τα δεδομένα που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, ο υπόχρεος οφείλει να ενημερώνει ή να επικαιροποιεί το Φάκελο Τεκμηρίωσης έως το τέλος του φορολογικού έτους, εντός του οποίου έλαβε χώρα η μεταβολή(άρθρο 21 παρ. 5).

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα(*Γενικός Γραμματέας Εσόδων-άρθρο 2 Ν. 4174/2013 περ. στ΄*) καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών, οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους και ο υπολογισμός του κύκλου εργασιών για τους υπόχρεους που εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης(άρθρο 21 παρ. 6).

2.2 Οι κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση παραβίασης των διατάξεων περί τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 56 Ν. 4174/2013)

Στην περίπτωση παραβίασης των διατάξεων περί τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών προβλέπεται η επιβολή κυρώσεων, με τη μορφή προστίμων, όπως αυτά καθορίζονται στο άρθρο 56 Ν. 4174/2013. Το εν λόγω άρθρο προβλέπει την επιβολή προστίμων σε δύο περιπτώσεις, αφενός στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, αφετέρου στην περίπτωση υποτροπής του υπόχρεου.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 56, σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογουμένου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1.000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κώδικα, ή υποβάλλεται με μη πλήρες ή μη επαρκές περιεχόμενο(άρθρο 56 παρ. 1).⁽⁴⁴⁾

Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή μη διάθεσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα στη Φορολογική Διοίκηση επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων, περιλαμβανομένης οποιασδήποτε διόρθωσης κερδών, του υπόχρεου φορολογούμενου. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ(άρθρο 56 παρ. 2).

Σε περίπτωση υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο διπλάσιο του αρχικού προστίμου. Σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής εντός πέντε (5) ετών, το πρόστιμο ανέρχεται στο τετραπλάσιο του αρχικού προστίμου(άρθρο 56 παρ. 3).

Το άρθρο 61 Ν. 4174/2013, το οποίο δύναται να εφαρμοστεί και στην περίπτωση επιβολής προστίμων λόγω παραβίασης των διατάξεων περί τεκμηρίωσης ενδοομικών συναλλαγών, προβλέπει τη απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Ειδικότερα, το εν λόγω άρθρο αναφέρει: «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας.

44. Βλ. Δημήτριος Ζιγκερίδης, «Αλλαγές που επήλθαν στις ενδοομικές συναλλαγές», περιοδικό Ε7 2013, σελ. 556 και **πρβλ. άρθρο 39B Ν. 2238/1994**, περί προσδιορισμού των ενδοομικών συναλλαγών ως μη τεκμηριωμένων.

Με το άρθρο 11 παρ. 3 του Ν. 4110/2013 προστέθηκε στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος(Ν.2238/1994) το άρθρο 39B, περί προσδιορισμού των μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομικών συναλλαγών. Αρχικά, όπως ρητά αναφέρει η παράγραφος 1 του άρθρου 39B, ως μη τεκμηριωμένες θεωρούνται οι τιμές των ενδοομικών συναλλαγών σε τρεις περιπτώσεις. Πρώτον, στην περίπτωση που δεν τηρείται ή δεν διατίθεται ο «φάκελος τεκμηρίωσης», για τον οποίο έγινε λόγος παραπάνω, στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, δεύτερον στην περίπτωση τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς «φακέλου τεκμηρίωσης», εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο και τρίτον στην περίπτωση μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομικών συναλλαγών. Στην περίπτωση λοιπόν που οι τιμές των ενδοομικών συναλλαγών κριθούν ως μη τεκμηριωμένες, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, προσδιορίζονται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με

Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και: α) υποβάλλεται εγγράφως, β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου, γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Ο Γενικός Γραμματέας αποφαινεται επί του αιτήματος εντός τριάντα (30) ημερών και κοινοποιεί την απόφαση στον φορολογούμενο. Αν δεν ληφθεί απόφαση εντός της ανωτέρω περιόδου, το αίτημα θεωρείται ότι έχει απορριφθεί».(45)

Συνέχεια υποσημείωσης 44

βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή. Στις περιπτώσεις που προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, το οποίο γίνεται δεκτό από τη φορολογική αρχή, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό κέρδους εντός του αποδεκτού εύρους. Αν το εύρος που προκύπτει δεν γίνεται αποδεκτό από τη φορολογική αρχή, αυτή προσδιορίζει τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών στην τιμή της διαμέσου. Είναι σημαντικό ν' αναφερθεί ότι σε περίπτωση που από την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου προκύπτει παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5, 6, του Ν. 2523/1997, περί επιβολής προστίμων. Ζητήματα επιβολής κυρώσεων ρύθμιζε και το άρθρο 26 Ν. 3728/2008, το οποίο ωστόσο καταργήθηκε με το άρθρο 11 του Ν. 4110/2013

45. **Πρβλ. άρθρο 4 παρ. 5 Ν. 2523/1997(στο πλαίσιο του προηγούμενο Κ.Φ.Ε 2238/1994)**, «Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο».

2.3 Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης(άρθρο 22 Ν. 4174/2013)

2.3.1 Εισαγωγικά σχόλια βάσει της αιτιολογικής έκθεσης του Ν. 4174/2013

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4174/2013, με το άρθρο 22 εισάγονται στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο διατάξεις για τη δυνατότητα σύναψης Συμφωνιών Προκαθορισμένων Τιμολογήσεων.

Ειδικότερα, στο πλαίσιο της ανωτέρω αιτιολογικής έκθεσης, αναφέρονται τα παρακάτω: «Οι Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμολογήσεων συντελούν στην δημιουργία σταθερού πλαισίου φορολόγησης, καθώς με την σύναψή τους αποφεύγονται δαπανηροί και χρονοβόροι φορολογικοί έλεγχοι των διασυνοριακών συναλλαγών, μειώνεται το κόστος συμμόρφωσης και συνεπώς, αποφεύγεται η διπλή φορολογία.». «Στην ανακοίνωσή της η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προσδιορίζει τις Κατευθυντήριες Οδηγίες για τις Συμφωνίες Προκαθορισμένων Τιμολογήσεων ως αποτελεσματικό μέσο για την αποφυγή των φορολογικών διαφορών με σημαντικά πλεονεκτήματα τόσο για τις Φορολογικές Διοικήσεις όσο και για τους φορολογούμενους.

Στις εν λόγω Κατευθυντήριες Οδηγίες επεξηγείται ο τρόπος με τον οποίο τα κράτη μέλη θα πρέπει να εφαρμόσουν τη διαδικασία αυτή και να παράσχουν καθοδήγηση στους φορολογούμενους στους οποίους αφορά η διαδικασία. Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω συμφωνίες που προτείνουν οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχουν το χαρακτήρα της Σύμβασης ανάμεσα στις επιχειρήσεις και το κράτος.

Ωστόσο, αμφισβητείται εάν το ημεδαπό δίκαιο επιτρέπει την απευθείας σύναψη Σύμβασης ή Συμφωνίας τέτοιου είδους. Για το λόγο αυτό επιλέγεται η έκδοση διοικητικής πράξης εκ μέρους του Γενικού Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Εναλλακτικά, προτείνεται αναφορά στις σχετικές διατάξεις, της φράσης «Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης», προκειμένου να αποφευχθούν προβλήματα Συνταγματικότητας».⁽⁴⁶⁾

46. Βλ. Αιτιολογική έκθεση Ν. 4174/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1848

2.3.2 Οι επιμέρους διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4174/2013

Εστιάζοντας στις διατάξεις του άρθρου 22 Ν. 4174/2013, δίνεται η δυνατότητα στις ημεδαπές επιχειρήσεις να υποβάλλουν αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ειδικότερα το άρθρο 22 παρ. 1 αναφέρει: *«Συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με το κεντρικό, καθώς και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρεί στην αλλοδαπή ελληνική επιχείρηση δύνανται να υποβάλουν στον Γενικό Γραμματέα αίτηση προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση συγκεκριμένων μελλοντικών διασυνοριακών συναλλαγών τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις».*

Βέβαια, ν' αναφερθεί ότι η διαδικασία προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης προβλεπόταν και στο πλαίσιο του προηγούμενου Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994) και συγκεκριμένα στο άρθρο 39Γ(47), το οποίο είχε προστεθεί στον αντικατασταθέντα πλέον Κ.Φ.Ε(Ν. 2238/1994) με το άρθρο 11 παρ. 4 του Ν. 4110/2013.

Αντικείμενο της διαδικασίας προέγκρισης, όπως ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 22, συνιστά *«το ενδεδειγμένο σύνολο κριτηρίων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης χρονικής περιόδου. Τα κριτήρια αυτά περιλαμβάνουν κυρίως τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο τεκμηρίωσης, τα στοιχεία σύγκρισης ή αναφοράς και τις σχετικές προσαρμογές, καθώς και τις κρίσιμες παραδοχές για τις μελλοντικές συνθήκες. Αντικείμενο της προέγκρισης μπορεί επίσης να αποτελέσει και κάθε άλλο εξειδικευμένο ζήτημα που αφορά την τιμολόγηση των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις».*

47. Πρβλ. άρθρο 39 Γ Ν. 2238/1994 σε Δημήτριο Ζιγκερίδη, «Αλλαγές που επήλθαν στις ενδοομιλικές συναλλαγές», περιοδικό Ε7 2013, σελ. 563

Όπως διευκρινίζεται στην αιτιολογική έκθεση, καθώς σε αντίθεση με τον αντικατασταθέντα Ν. 2238/1994, το άρθρο 22 Ν. 4174/2013 δεν προβλέπει ρητά τι δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο της εν λόγω διαδικασίας, αντικείμενο της διαδικασίας προέγκρισης δεν μπορούν αποτελέσουν αφενός το ονομαστικό ποσό των τιμών συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αφετέρου το ονομαστικό ποσοστό του περιθωρίου μικτού ή καθαρού κέρδους από συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. ⁽⁴⁸⁾

Ο Γενικός Γραμματέας εξετάζει την αίτηση και την αποδέχεται ή την απορρίπτει. Η σχετική απόφαση εκδίδεται εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της αίτησης προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και κοινοποιείται στους αιτούντες.

Η διάρκεια ισχύος της απόφασης προέγκρισης δεν δύναται να υπερβαίνει τα τέσσερα (4) έτη και η χρονική ισχύς της δεν δύναται να ανατρέχει σε φορολογικό έτος που έχει παρέλθει κατά τη στιγμή της υποβολής της αίτησης προέγκρισης.

Στο πλαίσιο της διαδικασίας προέγκρισης, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της επιχείρησης, τις οποίες αφορά η απόφαση προέγκρισης, θεωρούνται ότι δεν διαφέρουν από αυτές που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων προσώπων, εφόσον τηρούνται τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή. Ο φορολογικός έλεγχος των συναλλαγών, οι οποίες αποτελούν αντικείμενο της προέγκρισης, περιορίζεται στην επαλήθευση, ότι τηρήθηκαν τα οριζόμενα στην απόφαση προέγκρισης και ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι παραδοχές, οι περιστάσεις και οι όροι στις οποίες αυτή βασίστηκε (βλ. άρθρο 22 παρ. 4 εδ. α' Ν. 4174/2013).

Πέραν των υποχρεώσεων τήρησης και διαφύλαξης στοιχείων που επιβάλλονται από άλλες διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας, η επιχείρηση υποχρεούται να διαφυλάσσει τα στοιχεία τεκμηρίωσης που αφορούν την απόφαση προέγκρισης για το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης βιβλίων και στοιχείων κάθε φορολογικού έτους το οποίο αφορά η απόφαση προέγκρισης (βλ. άρθρο 22 παρ. 4 εδ. β').

48. Βλ. Αιτιολογική έκθεση Ν. 4174/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, τόμος 61-τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013, σελ. 1848

Τέλος, ν' αναφερθεί ότι στις παραγράφους 5, 6, 7 του άρθρου 22 Ν. 4174/2013 καθορίζονται θέματα σχετικά με την αναθεώρηση, ανάκληση και ακύρωση της απόφασης προέγκρισης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ ΣΧΟΛΙΑ - ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Με την παρούσα εργασία, η οποία χωρίζεται σε δύο μέρη, πραγματοποιήθηκε μία προσπάθεια παρουσίασης και ανάλυσης δύο ζητημάτων. Η θεματική του πρώτου μέρους συνίστατο στην παρουσίαση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 με γνώμονα τις τροποποιήσεις που επέφερε ο Ν. 3943/2011, καθώς και των προβληματικών που ανακύπτουν στο πλαίσió του, οι οποίες σημειωτέον αφορούν όχι μόνο το εν λόγω τυποποιημένο έγκλημα, αλλά και το σύνολο των φορολογικών αδικημάτων του Ν. 2523/1997. Όσον αφορά τη θεματική του δευτέρου μέρους, συνίστατο στην παρουσίαση και ανάλυση του φαινομένου της φοροαποφυγής που συντελείται με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου, καθώς και των νομοθετικών προσπαθειών που πραγματοποιούνται για την αντιμετώπισή του ή έστω τον περιορισμό του, στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης, επ' αφορμής και της πρόσφατης θέσπισης του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), καθώς και του νέου Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013).

Όπως αναπτύχθηκε στο οικείο μέρος, το φαινόμενο της φοροδιαφυγής, με όποια μορφή και να εκδηλώνεται, παρουσιάζει συνάφεια με το φαινόμενο της φοροαποφυγής, στο βαθμό που και τα δύο οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα, δηλαδή στην απώλεια ή την μείωση των αναγκαίων δημοσιονομικών εσόδων. Παρόλο βέβαια την συνάφειά τους σε επίπεδο αποτελέσματος, οι δύο έννοιες δεν θα πρέπει να ταυτίζονται. Αυτό ισχύει καθώς, ανεξαρτήτως των δυσχερειών που συχνά παρουσιάζονται όσον αφορά τη διάκριση των δύο φαινομένων, η μεν φοροδιαφυγή συνιστά μία ευθέως παράνομη ενέργεια, που συντελείται με την καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας, η δε φοροαποφυγή δεν συνιστά ευθέως παράνομη ενέργεια, καθώς ο φοροαποφεύγων δεν παραβιάζει κάποια φορολογική διάταξη

απλώς εκμεταλλεύεται τα κενά, τις ατέλειες, τις ασάφειες ή δυνατότητες («παραθυράκια») της νομοθεσίας, οι οποίες ωστόσο δεν ήταν στην πρόθεση του νομοθέτη. Εν ολίγοις, οι δύο έννοιες διακρίνονται στη βάση ότι η φοροδιαφυγή καταστρατηγεί το γράμμα του νόμου, ενώ η φοροαποφυγή το πνεύμα του νόμου.

Υποστηρίζεται ωστόσο, ότι η φοροαποφυγή, από ηθικής σκοπιάς τουλάχιστον, θεωρείται περισσότερο κατακριτέα από την φοροδιαφυγή, καθώς ενώ με τη διάπραξη φοροαποφυγής ο υπόχρεος δεν καταβάλλει τον αναλογούντα φόρο, παραβιάζοντας της συνταγματικές αρχές της ισότητας και της φορολογικής δικαιοσύνης, εντούτοις δεν υπόκειται σε καμία τιμωρία, καθώς δεν παραβιάζει ευθέως κάποια φορολογική νομοθεσία. Αυτός είναι ο λόγος που συχνά αντί του όρου φοροαποφυγή χρησιμοποιείται ο όρος «νόμιμη φοροδιαφυγή».

Εστιάζοντας στο πρώτο μέρος της εργασίας και συγκεκριμένα στο έγκλημα της φοροδιαφυγής του άρθρου 17 Ν. 2523/1997, προκύπτουν τα παρακάτω συμπεράσματα, με γνώμονα και τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το Ν. 3943/2011.

Όπως εκτέθηκε, βασικό χαρακτηριστικό των επιλογών του Ν. 3943/2011, ο οποίος τροποποίησε το Ν. 2523/1997, ήταν: πρώτον, η διεύρυνση του αξιοποίνου τόσο του εγκλήματος της φοροδιαφυγής στο εισόδημα, όπως τυποποιείται στο άρθρο 17 παρ. 1-3, όσο και συνολικά των φορολογικών εγκλημάτων, με εξαίρεση το έγκλημα της φοροδιαφυγής στο φόρο πλοίου του άρθρου 17 παρ. 4. Δεύτερον, ο περιορισμός των δυνατοτήτων απαλλαγής του δράστη, ο οποίος όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά, «είναι προσανατολισμένος σε μία ταχεία εισπρακτική και αποσυμφορητική των ποινικών δικαστηρίων λογική».⁽¹⁾ Τρίτον, η δημιουργία πλασματικών εγκλημάτων διάρκειας, με όλες τις συνέπειες που αυτό έχει, μέσω κατασκευής μιας πλασματικής εγκληματικής διάρκειας, οδηγώντας στο παράδοξο και συνάμα άκρως επικίνδυνο φαινόμενο, η τυπική αποπεράτωση του εγκλήματος

1. Βλ. Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι, «Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου», ΠοινΔικ 12/2011, σελ. 1320

να παρατείνεται επειδή αυτή είναι η βούληση του νομοθέτη, κατά παράβαση του άρθρου 7 παρ. 1, 2 παρ. 1 Συντ., αλλά και 6 παρ. 1 Συντ.

Πιο συγκεκριμένα ως προς την παραβίαση των άρθρων 7 παρ. 1 και 2 παρ. 1 του Συντ., αυτή συντελείται επειδή πρώτον, θεμελιώνεται αντικειμενική ποινική ευθύνη του δράστη, στο βαθμό που δεν υπάρχει ούτε πράξη ούτε υποκειμενική επικάλυψη της, παρά μόνο σε πλασματικό επίπεδο,. Σημειωτέον, ο κίνδυνος της αντικειμενικής ποινικής ευθύνης κρίθηκε ότι παρουσιάζεται και στην περίπτωση του άρθρου 20 Ν. 2523/1997, λόγω της νομοθετικής κακοτεχνίας της διάταξης. Δεύτερον, επειδή παραβιάζεται ευθέως η αρχή της νομιμότητας, στο μέτρο που η παράνομη κατάσταση που δημιουργείται θεωρείται πραγμάτωση της αντικειμενικής υπόστασης, τρίτον, επειδή ο δράστης υποβιβάζεται και μετατρέπεται σε ένα μέσο προς επίτευξη του σκοπού της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής και της είσπραξης εσόδων. (2)

Συμπερασματικά ως προς το ζήτημα του χαρακτήρα των φορολογικών εγκλημάτων ως διαρκών ή στιγμιαίων, το οποίο αποτελεί και την βασική προβληματική που διέπει συνολικά τα φορολογικά εγκλήματα, εκτέθηκε αναλυτικά ότι οι θεωρητικές απόψεις που έχουν διατυπωθεί επί του ζητήματος αυτού, παρά τις επί μέρους διαφοροποιήσεις τους, όλες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι τόσο τα υπό εξέταση εγκλήματα του άρθρου 17 Ν. 2523/1997 όσο και τα λοιπά φορολογικά εγκλήματα, με εξαίρεση την τελευταία περίπτωση του άρθρου 18 Ν. 2523/1997, συνιστούν ξεκάθαρα, εγκλήματα στιγμιαία. Χαρακτηριστική είναι σε αυτήν την κατεύθυνση, η επιφυλακτική αντιμετώπιση του ζητήματος της απόδοσης πλασματικού διαρκούς χαρακτήρα στα φορολογικά εγκλήματα από την εγκύκλιο του Εισαγγελέα του Αρείου Πάγου.

Είναι λοιπόν εμφανές ότι, με εξαίρεση τη βελτιωμένη διατύπωση της αντικειμενικής υπόστασης τόσο του εγκλήματος του άρθρου 17 παρ. 1-3, όσο και άλλων εγκληματικών συμπεριφορών του Ν. 2523/1997, αλλά και την παρέμβαση του Ν. 3943/2011 για τη δημιουργία του θεσμού του Οικονομικού Εισαγγελέα, η οποία

2. Βλ. Γ. Δημήτριάδης, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011, σελ. 299

μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματικότερη δίωξη των φορολογικών εγκλημάτων, ο Ν. 3943/2011 επέφερε σκλήρυνση της ποινικής καταστολής τόσο στο υπό εξέταση έγκλημα όσο και στα υπόλοιπα φορολογικά εγκλήματα.

Ωστόσο, η επίταση της ποινικής καταστολής κρίνεται επιλεκτική⁽³⁾, καθώς θέτει στο στόχαστρο το μέσο κοινωνό. Αυτό αποδεικνύεται αναλογιζόμενοι τις εξαιρέσεις που ισχύουν όσον αφορά τη φοροδιαφυγή στο φόρο πλοίου, πράγμα βεβαίως αναμενόμενο με δεδομένο ότι το δίκαιο αντανάκλα πάντοτε την κατευθύνσεις και τους στόχους της κυρίαρχης πολιτικής.

Σε κάθε περίπτωση βέβαια, η όξυνση της ποινικής καταστολής, ιδιαίτερα σε περιόδους οικονομικής φύσης, δεν είναι και δεν μπορεί να είναι αποτελεσματική από μόνη της, ούτε ως προς την επίλυση κοινωνικών προβλημάτων ούτε ως προς την πάταξη τέτοιων εγκλημάτων. Εξάλλου όπως σχολιάζεται, η χρησιμοποίηση του ποινικού δικαίου ως μέσου άσκησης δημοσιονομικής πολιτικής, οδηγεί σε ένα διπλά προβληματικό και επικίνδυνο αποτέλεσμα, αφενός στην διάρρηξη του κοινωνικού ιστού, με την ταυτόχρονη επίταση των συγκρούσεων αλλά και την υποβάθμιση του πολίτη σε μέσο προς σκοπό, αφετέρου στην αποκάλυψη της παθογένειας: η ποινική δίωξη να χρησιμοποιείται ως μηχανισμός είσπραξης δημοσίων εσόδων, αναπληρώνοντας το έλλειμμα της διοικητικής οργάνωσης.⁽⁴⁾

Κατά τη γνώμη μου, τέτοιου είδους νομοθετικές επιλογές, δεν αποτελούν «αστοχίες» του νομοθέτη. Αντίθετα, λαμβάνοντας υπόψη και τις γενικότερες πολιτικές αποφάσεις που λαμβάνονται και οι οποίες αντανάκλούνται στα νομοθετήματα που ψηφίζονται, ιδιαίτερα την περίοδο οικονομικής ύφεσης που διανύουμε, αποδεικνύεται ότι μάλλον εκφράζουν την πραγματική βούληση του νομοθέτη, η οποία, ως συνήθως, θέτει στο στόχαστρο το μέσο κοινωνό.

3. **Βλ. Γεώργιος Δημήτριάδης**, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», *ΠοινΔικ* 4-5/2012, σελ. 409

4. **Βλ. Γεώργιος Δημήτριάδης**, «Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής», *ΠοινΔικ* 4-5/2012, σελ. 409

Όσον αφορά το φαινόμενο της φοροαποφυγής που συντελείται με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου, αλλά και των προσπαθειών που πραγματοποιούνται για την αντιμετώπισή της, στο πλαίσιο της ελληνικής έννομης τάξης, παρατηρούνται τα εξής.

Αρχικά, όπως εκτέθηκε και παραπάνω, η φοροαποφυγή λογίζεται ως μία ενέργεια η οποία συγκρινόμενη με τη φοροδιαφυγή επισύρει μεγαλύτερη μομφή, τουλάχιστον από ηθικής σκοπιάς. Μάλιστα, η φοροαποφυγή που τελείται με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου φαίνεται να προβληματίζει περισσότερο, καθώς σε ένα τέτοιο επίπεδο παρατηρείται, αφενός μεγαλύτερη έκταση φοροαποφυγής και ιδιαιτέρως μεγάλη απώλεια κρατικών εσόδων, αφετέρου μεγάλη δυσχέρεια εντοπισμού των «δραστών», λόγω των περίπλοκων μηχανισμών που χρησιμοποιούνται για την τέλεση της φοροαποφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη τα όσα αναλύθηκαν αλλά και με δεδομένο την περίοδο οικονομικής ύφεσης που διανύει και η χώρα μας τα τελευταία χρόνια, γίνονται προσπάθειες, όπως προκύπτει και από τις αιτιολογικές εκθέσεις τόσο του νέου Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013) όσο και του Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013), λήψεις μέτρων για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής και τον περιορισμό της απώλειας φορολογικών εσόδων από τον κρατικό προϋπολογισμό.

Σε αυτή λοιπόν την κατεύθυνση εισάγεται για πρώτη φορά στο ελληνικό δίκαιο γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής. Ωστόσο, τα σχόλια που διατυπώθηκαν για την δομή και το περιεχόμενο της εν λόγω διάταξης τόσο από θεωρητικούς όσο και από την ίδια την Έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής δεν είναι θετικά. Αντιθέτως, υποστηρίζεται ότι η γενικότητα, η ασάφεια και αοριστίες της εν λόγω διάταξης όχι μόνο δεν θα συμβάλλουν στον περιορισμό του φαινομένου της φοροαποφυγής αλλά θα δημιουργήσουν αφενός πλήθος ερμηνευτικών προβλημάτων, αφετέρου *«ένα ευρύ πεδίο εντός του οποίου η φορολογική αρχή θα δύναται να κινηθεί χωρίς έλεγχο, παρά μόνο των ακραίων*

ορίων της νομιμότητας, με αποτέλεσμα να μειώνεται σημαντικά η ασφάλεια δικαίου και η δικαιολογημένη εμπιστοσύνη στις σχέσεις κράτους και ειδικότερα φορολογικής διοίκησης και πολίτη».⁽⁵⁾

Αντίθετα, θετικώς αποτιμώνται πρώτον, οι διατάξεις για το φορολογικό ορισμό της κατοικίας κατά τα πρότυπα του Ο.Ο.Σ.Α, οι διατάξεις δια των οποίων υιοθετείται η μέθοδος πίστωσης φόρου (tax credit method) στην αλλοδαπή, οι διατάξεις για την προσαύξηση της περιουσίας καθώς και τη μεταφορά ζημιών, ως γενικού τύπου διατάξεις για την πάταξη της φοροαποφυγής.

Όσον αφορά τις διατάξεις για την ειδικότερη αντιμετώπιση της φοροαποφυγής που τελείται μέσω «εξωχώριων εταιριών», αν και δεν χρησιμοποιείται ο εν λόγω όρος όπως επισημάνθηκε, καθώς και μέσω κατάχρησης των μηχανισμών της υποκεφαλαιοδότησης και της ενδοομιλικής τιμολόγησης παρατηρούνται τα εξής. Πρώτον, εισάγονται για πρώτη φορά στο ελληνικό δίκαιο κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρίες (ΕΑΕ), προκειμένου ν' αντιμετωπιστεί η φοροαποφυγή των εγχώριων εταιριών μέσω της μεταφοράς εσόδων τους σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολόγηση. Δεύτερον καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στον τομέα των ενδοομιλικών συναλλαγών, τρίτον εισάγονται νέοι κανόνες για την υποκεφαλαιοδότηση, συμφώνως προς όσο ορίζονται περί υποκεφαλαιοποίησης εντός ΕΕ.

Όσον αφορά τις διατάξεις περί ειδικού φόρου ακινήτων, περί της έννοιας των μη συνεργάσιμων κρατών καθώς και των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, καθώς και περί εκπεισιμότητας των επιχειρηματικών δαπανών, όταν καταβάλλονται προς πρόσωπο κατά την έννοια του Κ.Φ.Ε(Ν. 4172/2013), που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, παρατηρείται ότι δεν δέχτηκαν καμία ιδιαίτερη τροποποίηση,

5. **Βλ. Ασπασία Μάλλιου**, «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και η περαιτέρω υποχώρηση του κράτους-δικαίου», *περιοδικό ΔΦΝ*, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520, σελ. 1218

παρά μόνο τροποποιήσεις σε ποσοστά ή βελτιώσεις στη διατύπωση.

Κατά την γνώμη μου, ολοκληρώνοντας παράλληλα και την αναφορά στην θεματική της φοροαποφυγής με κατάχρηση του διεθνούς δικαίου, όσες προσθήκες ή βελτιώσεις και αν πραγματοποιήθηκαν στις διατάξεις περί φοροαποφυγής, στο πλαίσιο του νέου Κ.Φ.Ε.(Ν. 4172/2013), ο οποίος σημειωτέον αποτελεί και το 4^ο μνημόνιο συνεργασίας με την τρόικα, αλλά και του Κ.Φ.Δ(Ν. 4174/2013), ουσιαστικά αποτελέσματα δεν θα επέλθουν ως προς την αντιμετώπιση αυτού του φαινομένου, του οποίου βεβαίως οι διαστάσεις δεν περιορίζονται σε εθνικό επίπεδο. Στην παραδοχή αυτή καταλήγουμε αναλογιζόμενοι την προέλευση της φοροαποφυγής.

Ως γνωστόν, ειδικά η φοροαποφυγή με κατάχρηση του διεθνούς εταιρικού δικαίου, συντελείται από μεγάλους ομίλους επιχειρήσεων και όχι βεβαίως από τον μέσο κοινωνό. Άρα λοιπόν, η απάντηση περί της αποτελεσματικότητας των προσπαθειών για την πάταξη της φοροαποφυγής, προκύπτει αναλογιζόμενοι το εξής ερώτημα: πόσο αποτελεσματική μπορεί να είναι μια νομοθεσία, μη περιορίζοντας τον προβληματισμό μας απλώς σε εθνικό επίπεδο, όταν λειτουργεί αντιφατικά, δηλαδή από τη μία θεσπίζοντας διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής, ενώ την ίδια στιγμή με πλήθος άλλα νομοθετήματα σε εθνικό αλλά και ενωσιακό επίπεδο λαμβάνονται μέτρα για την προάσπιση και τη διαφύλαξη των συμφερόντων των υπευθύνων για φοροαποφυγή(;) Εν ολίγοις, τίθεται το ερώτημα πόσο αποτελεσματικός δύναται να είναι ένας νόμος ως προς την καταπολέμηση και των δύο φαινομένων για τα οποία έγινε λόγος, όταν η πραγματική βούληση του νομοθέτη δεν είναι αυτή, αλλά εξαντλείται στο να θέτει στο στόχαστρο το μέσο κοινωνό.

Κατά την άποψή μου, η αναγνώριση και η παραδοχή της αληθινής βούλησης του νομοθέτη, συνιστά το πρώτο βήμα για να τεθούν τα θεμέλια μιας ουσιαστικότερης και αληθινής προσπάθειας για την πάταξη και των δύο φαινομένων που αναλύθηκαν στην παρούσα εργασία, θέτοντας στο στόχαστρο τους πραγματικούς υπευθύνους και όχι περιοριζόμενοι στα συνήθη εξιλαστήρια θύματα.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ/ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- **Γεώργιος Δημήτραινας**, «*Η φοροδιαφυγή ως «διαρκές έγκλημα»*», ΠειρΝομ 4/2011
- **Γεώργιος Δημήτραινας**, «*Η άσκηση της ποινικής δίωξης στα εγκλήματα φοροδιαφυγής*», ΠοινΔικ 4-5/2012
- **Γεώργιος Δημήτραινας-Παρατηρήσεις στην ΣυμπλημΚαλαμ 67/2012**, ΠοινΔικ 2/2013
- **ΓνωμΕισΑΠ 2/2013**, ΠοινΔικ 2/2013
- **Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011**, ΠοινΔικ 10/2011
- **Δημήτριος Ζιγκερίδης**, «*Αλλαγές που επήλθαν στις ενδοομιλικές συναλλαγές*», περιοδικό Ε7 2013
- **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 1208/1999, Υπεράσπιση 2000
- **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, παρατηρήσεις επί της ΑΠ 518/1989, Υπεράσπιση 1992
- **Μαρία Καϊάφα-Γκμπάντι**, «*Οι επιλογές του Ν. 3943/2011 για την οριοθέτηση του αξιοποίνου των φορολογικών αδικημάτων: Μια ατυχής προσπάθεια αυξημένης προστασίας των περιουσιακών απαιτήσεων του δημοσίου*», ΠοινΔικ 12/2011
- **Λεωνίδας Κορρές**, «*Παρουσίαση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος κατά το Ν. 4172/2013, περιοδικό ΔΦΝ τόμος 67, Β' Οκτωβρίου 2013- Τεύχος 1524*
- **Α. Μάλλιου**, «*Η φορολογική μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων των αποσβέσεων και των δαπανών για αγορά αγαθών και υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρίες. Η αντίθεση της ρύθμισης του άρθρου 5 παρ. 7 και 9 Ν 3091/2002 με την συνταγματικά*

κατοχυρωμένη αρχή της φορολογικής ισότητας(άρθρο 5 παρ. 5 Σ)»,
περιοδικό ΔΕΕ 11/2003

- **Α.Κ. Μάλλιου**, «Το νέο πλαίσιο διοικητικής συνδρομής και οι αλλαγές στη νομοθεσία ελέγχου τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Α' Σεπτεμβρίου 2013- Τεύχος 1521,
- **Ασπασία Μάλλιου**, «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Ιουλίου 2013- Τεύχος 1518
- **Ασπασία Μάλλιου**, «Οι νέες εξουσίες της φορολογικής διοίκησης στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και η περαιτέρω υποχώρηση του κράτους-δικαίου», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520
- **Λ. Μαργαρίτης**, «Επιεικέστερος νόμος ισχύων μετά τη δημοσίευση της προσβαλλόμενης απόφασης και αναιρετικός έλεγχος» (Μέρος Β'), ΠοινΔικ 8-9/2013
- **Λάμπρος Χ. Μαργαρίτης και Θεόδωρος Κ. Παπακυριάκος**, «Η δικονομική μεταχείριση των αδικημάτων φοροδιαφυγής του Ν 2523/1997 στο πλαίσιο του νέου άρθρου 308^Α ΚΠΔ μετά τις πρόσφατες τροποποιήσεις των προϋποθέσεων δίωξής τους με τους Ν 2888/2010 και 3943/2011», ΠοινΔικ 2/2012
- **Δημήτριος Μελάς**, «Η μακροοικονομική θεώρηση της φοροδιαφυγής», περιοδικό Ε7
- **Μαρία Μηλαπίδου-Παρατηρήσεις στην απόφαση του ΤριΕφΘες 1747/2010**, ΠοινΔικ 8-9/2012
- **Σωτήρης Μπαλτάς-Παρατηρήσεις στην ΑΠ 1112/2011**, ΠοινΔικ 7/2012
- **Νικόλαος Μπάρμπας**, «Φοροαποφυγή από νομικής και ηθικής άποψης», περιοδικό ΔΦΝ 2009, τόμος 63
- **Κ.Μπέη/Ε. Μπέη/Ε. Μπαλογιάννη**, «Απαράδεκτο πολιτικής αγωγής ενώπιον ποινικού δικαστηρίου για διοικητική διαφορά ή φερόμενη ως

συρρέουσα αστική αξίωση αποζημίωσης του ελληνικού Δημοσίου»,
Περιοδικό ΔΙΚΗ 2000

- **Γεώργιος ΑΠ. Μπουρμάς**, «Σκέψεις σχετικά με το χαρακτήρα του εγκλήματος του άρθρου 17 και 18 Ν. 2523/1997 ως διαρκούς ή μη και την αποτελεσματική αντιμετώπισή του», ΠοινΔικ 10/2011
- **Παναγιώτης Μπρακουμάτσος**, «Ζητήματα περαίωσης της ανάκρισης και καθ' ύλην αρμοδιότητας μετά τους Ν. 3904/2010 και 4055/2012», ΠοινΔικ 8-9/2012
- **Άγγελος Π. Μπώλος**, «Εξωχώριες εταιρίες(offshore companies) και ελληνική έννομη τάξη», ΝοΒ 61/2013
- **Γ. Νούσκαλης-Παρατηρήσεις στην ΑΠ 71/2002**, ΠοινΔικ 11/2003
- **Χ. Παμπούκης**, «Οι υπεράκτιες (offshore) εταιρίες στο ελληνικό ιδιωτικό διεθνές δίκαιο», ΔΕΕ 10/2001
- **Γ. Παπαδημητράκης-Παρατηρήσεις στην ΤρΠλημΘες 3657/2003**, ΠοινΔικ 6/2003
- **Νικόλαος Παπαϊωάννου**, «Παρουσίαση των κυριότερων διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», περιοδικό ΔΦΝ, Β'Ιουλίου 2013-Τεύχος 1518
- **Νικόλαος Παπαϊωάννου**, «Οι κυριότερες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», περιοδικό ΔΦΝ, Β'Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520
- **Πόπη Η. Παπανδρέου**, «Ο Οικονομικός Εισαγγελέας με τον Ν 3943/2011 «Περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής», Αρμοδιότητες-Προβληματισμοί», ΠοινΔικ 4-5/2012
- **Χ. Παπουτσής**, «Η νομική φύση και οι συνέπειες της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών στοιχείων», ΠοινΔικ 2007

- **Κατερίνα Πέρρου**, «Φορολογικό δίκαιο-Ο ειδικός φόρος επί ακινήτων», ΧρΙΔ Γ/2003
- **Κ. Σαββαΐδου/Κ. Πέρρου**, «Η μεταφορά και ο συμψηφισμός των ζημιών στο πλαίσιο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης», περιοδικό ΔΦΝ 2008
- **Κ. Σαββαΐδου**, «Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», περιοδικό ΔΦΝ 63/2009
- **Κατερίνα Σαββαΐδου**, «Η προσπάθεια αντιμετώπισης της διεθνούς φοροαποφυγής με τις διατάξεις των φορολογικών νόμων 3842/2010 και 3943/2011: η θέσπιση περιορισμών προς μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, στις τριγωνικές συναλλαγές και στην έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή», το πρώτο μέρος της εν λόγω μελέτης παρουσιάζεται στο περιοδικό ΔΦΝ Αύγουστος 2011-τεύχος 1471
- **Κατερίνα Σαββαΐδου**, «Οι φορολογικές συνέπειες της μεταφοράς της κατοικίας σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς: μια ακόμη αμφιλεγόμενη προσπάθεια του Έλληνα φορολογικού Νομοθέτη για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής», περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Α΄ Ιουλίου 2013-Τεύχος 1517
- **Θωμάς Σάμιος**, «Τα εγκλήματα φοροδιαφυγής: Ουσιαστικές και δικονομικές όψεις(άρθρα 17-21 του Ν. 2523/1997)», ΠοινΧρον ΞΒ/2012
- **Δ. Σπυράκου**, «Η ποινική ευθύνη των επιχειρήσεων: εξέλιξη ή παραμόρφωση του ποινικού δικαίου;», ΠοινΧρον ΜΔ΄ 1994
- **Αικ.Συκιώτη**, «Η Ποινική ευθύνη των νομικών προσώπων», ΠοινΔικ 1/2010
- **Λάμπρος Τσόγκας**, «Ειδικά δικονομικά ζητήματα στα εγκλήματα φοροδιαφυγής και ιδίως η άσκηση της ποινικής δίωξης τους στα τυποποιούμενα στα άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 εγκλήματα με βάση και τις ρυθμίσεις του Ν 3943/2011», ΠοινΔικ 8-9/2011

- **Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος και Γεώργιος Ι. Φωτόπουλος**, «Υπεράκτιες Εταιρίες –Χρήσεις – Φορολογικά προβλήματα- Προοπτικές», περιοδικό Λογιστής, Ιούλιος 2001
- «**Η σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας Ελλάδας-Καναδά**», περιοδικό ΔΦΝ-Νοέμβρης 2013, τεύχος 1525

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Ν. Ανδρουλάκης**, «Ποινικό Δίκαιο –Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα 1985
- **Ν. Ανδρουλάκης**, «Ποινικό Δίκαιο», Γενικό Μέρος, ΙΙ. Απόπειρα-συμμετοχή, εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, Αθήνα 2004
- **Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Θεμελιώδεις έννοιες της ποινικής δίκης», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία- Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2007, έκδοση 3^η
- **Νικόλαος Κ. Ανδρουλάκης**, «Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος-Θεωρία για το έγκλημα», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, 2000.
- **Η. Γάφος**, «Ποινική Δικονομία», τευχ. Α΄, 3^η έκδοση, Αθήνα 1956
- **Χρ. Δέδες**, «Ποινική Δικονομία», εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1988
- **Γ. Δημήτραινας**, «Εγκλήματα φοροδιαφυγής», Νομική Βιβλιοθήκη 2011
- **Παναγιώτης Δουβής**, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2003
- **Παναγιώτης Δουβής**, «Offshore» δραστηριότητες, Αθήνα 2008
- **Βασίλειος Ι. Ζησιάδης**, «Η Οικονομική Εγκληματικότητα- Το ουσιαστικό και Δικονομικό Ποινικό Δίκαιο», Β΄ έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2002

- **Δ. Ζιούβας**, «Τα οικονομικά εγκλήματα II», Τόμος II, Ειδικό Μέρος, σε Κουράκη(επιμ.), εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα –Κομοτηνή 2007
- **Λάμπρος Καράμπελας**, «Η μεταβολή & αναθεώρηση της ποινικής κατηγορίας», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία - Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2005
- **Αργύρης Καρράς**, «Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο», εκδόσεις ANT. Ν. Σάκκουλα, Τρίτη έκδοση, Αθήνα- Κομοτηνή 2007
- **Ν. Κουράκης**, «Η κατάχρησης δικαιώματος κατά το ιδιωτικόν και δημόσιον δίκαιον», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα 1978
- **Ν. Κουράκης, Μαρία Κράμβια-Καπάρδη, Ανδρέας Καπάρδης**, «Οικονομικά Εγκλήματα στην Κύπρο- Μια πολυθεματική προσέγγιση» και συγκεκριμένα σε Ν. Κουράκη, «Το οικονομικό έγκλημα στην Ελλάδα σήμερα», εκδόσεις Αντ. Ν Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2001
- **Ν. Κουράκης**, «Τα οικονομικά Εγκλήματα- Τόμος I», εκδόσεις ANT. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2007
- **Αλέξανδρος Π. Κωστάρας**, «Έννοιες και θεσμοί του Ποινικού Δικαίου», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008
- **Ν. Λίβος**, «Η διεξαγωγή διοικητικών και ανακριτικών ερευνών από το ΣΔΟΕ», σε συλλογικό τόμο: Φορολογικές κυρώσεις, 2002
- **Ι. Μανωλεδάκης**, «Ποινικό Δίκαιο, Γενική Θεωρία, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονική, 2004
- **Μ. Μαργαρίτης**, Ποινικός Κώδικας, ερμηνεία-εφαρμογή, εκδόσεις Π.Ν Σάκκουλας, Αθήνα 2003
- **Μ. Μαργαρίτης**, «Ερμηνεία Κώδικα Ποινικής Δικονομίας», εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία, Αθήνα 2008
- **Κώστας Γ. Μαυριάς**, «Συνταγματικό Δίκαιο», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2005

- **Γ. Μπέκας**, *«Πρακτική διδασκαλία ποινικού δικαίου-Γενικό Μέρος»*, εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία –Π.Ν.Σάκκουλας, Αθήνα 2005
- **Α. Μπουρόπουλος**, *«Ερμηνεία Ποινικού Κώδικος»*, τ. Α', Αθήνα 1959
- **Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, *«Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος Ι»*, εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008
- **Χρίστος Χ. Μυλωνόπουλος**, *«Ποινικό Δίκαιο-Γενικό Μέρος ΙΙ»*, εκδόσεις Δίκαιο & Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας, Αθήνα 2008
- **Θ. Παπακυριάκος**, *«Προϋποθέσεις έναρξης της δίωξης και απόδειξη στη φορολογική ποινική δίκη»*, Τιμητικός τόμος Καρρά
- **Θ. Παπακυριάκος**, *«Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο»*
- **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, *«Ποινικό Δίκαιο, Κράτος και Τεχνολογικοί κίνδυνοι»*, εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1997
- **Αγάπιος Παπανεοφύτου**, *«Ποινική ευθύνη νομικών προσώπων: Μια κατασκευή ποινικής ασυλίας του επιχειρηματία – δράστη;»*, Νομική Βιβλιοθήκη 2012
- **Νικόλαος Κ. Ρόκας**, *«Εμπορικές Εταιρίες»*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2012
- **Μαρία Στυλιανίδου**, *«Η αποφυγή της διπλής φορολογίας κληρονομιών»*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2011
- **Αικατερίνη Κ. Συκιώτη**, *«Τα φορολογικά εγκλήματα»*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2010
- **Τσάτσος**, *«Συνταγματικό Δίκαιο- Θεμελιώδη Δικαιώματα»*, τόμος Γ' εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1998
- **Ανδρέας Τσουρουφλής**, *«Η Ενδοομιλική τιμολόγηση-Transfer Pricing»*, εκδόσεις Νομική βιβλιοθήκη 2010

- **Κ. Φινοκαλιώτης**, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις ΣΣάκκουλας, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, έκδοση 4^η, 2011
- **Θ. Φορτσάκης**, «Φορολογικό Δίκαιο», εκδόσεις Αντ.Ν. Σάκκουλα, γ' έκδοση, 2008
- **Ευτύχης Φυτράκης**, «Η απαγόρευση της αναδρομικότητας στην ποινική δικονομία», εκδόσεις ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, Αθήνα-Κομοτηνή 1998
- **Αριστοτέλης Ι. Χαραλαμπάκης**, «Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου- Γενικό Μέρος», εκδόσεις Αντ.Ν.Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2003
- **Κ. Engisch (μτφρ. Δ. Σπινέλλη)**, «Εισαγωγή στη νομική σκέψη», Αθήνα 1981

ΙΣΤΟΤΟΠΟΙ

- **www.Transferpricing.gr**
- **www.businessdictionary.com**
- **www.geekparliament.gr**, ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ Ν. 3943/2011, στο σχέδιο νόμου «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών
- **www.nsk.gov.gr**, ΓνωμΝΣΚ 359/1970
- **www.oecd.gr**, «*Harmful tax competition: an emerging global issue*», 1998
- **www.oecd.gr**, «*countering offshore tax evasion*», 2009
- **www.taxjustice.net**, «*Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres*»
- **www.worldoffshorebanks.com**
- **www.el.Wikipedia.org/Wiki/Υπεράκτια_Εταιρία**
- **www.nsk.gov.gr**, ΓνωμΝΣΚ 173/2001
- **www.nsk.gov.gr**, ΓνωμΝΣΚ 326/2004

- www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:156:0001:0002:EL:PDF
- www.ependysopedia.gr
- www.accountancygreece.gr, Γιώργος Μαυραγάνης, «Καταπολέμηση των καταστρατηγήσεων της φορολογικής νομοθεσίας»
- www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf(Μεταφρασμένο)
- www.ependysopedia.gr
- <http://www.etudes-fiscales-internationales.com/media/02/02/927923484.rtf>
- www.etudes-fiscales-internationales.com
<http://www.victoria.ac.nz/sacl/centres-and-institutes/cagtr/working-papers/WP56.pdf>
- <http://www.taxheaven.gr/acforum/index.php?app=downloads&showfile=1350>,«ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ-ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ&ΤΡΟΠΟΙ ΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ»
- **John Prebble:** «*ABUS DE DROIT AND THE GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE OF INCOME TAX LAW: A COMPARISON OF THE LAWS OF SEVEN JURISDICTIONS AND THE EUROPEAN COMMUNITY*»
- http://assets.cambridge.org/97805218/87779/excerpt/9780521887779_excerpt.pdf, **Brian Arnold:** «*A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?)*»
- <http://www.forin.gr/articles/article/10351/h>: «Έκθεση της επιστημονικής επιτροπής της Βουλής για τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».
- [ur-Lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EL:PDF](http://www.eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EL:PDF), «ΟΔΗΓΙΑ 2011/16/ΕΕ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ της 15ης

Φεβρουαρίου 2011 σχετικά με την διοικητική συνεργασία στον τομέα της φορολογίας και με την κατάργηση της Οδηγίας 77/99/ΕΟΚ»

- http://www.pwc.com/en_GR/gr/tax-services/news/assets/tax-law-mar11-gr.pdf, «Tax Bulletin», Απρίλιος 2011
- http://tax-analysis.blogspot.gr/p/blog-page_03.html
- <http://www.forin.gr/articles/article/6201/oles-oi-sumbaseis-apofughs-diplhs-forologias>
- <http://www.bankofgreece.gr/Pages/el/deia/cooperation.aspx#oecd>
- <http://www.euretirio.com/2010/11/ependytis.html>
- <http://invenio.lib.auth.gr/record/129211/>, Καρεκλά Χριστίνα Πέτρου, Διπλωματική εργασία με θέμα: «Πρακτικές φοροαποφυγής σε διεθνές επίπεδο», έτος έκδοσης 2012
- <http://www.esfhellas.gr/articleDetails.aspx?iden=37>
- www.sxoliastesxwrissynora.wordpress.com
- www.efsyn.gr/?p=52679
- www.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_kathremote.../2013_50021
- <http://www.tanea.gr/news/world/article/5018423/mhxanh-foroapofygghs/>

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ

ΑΠ 820/1988, ΑΠ 940/1988, ΑΠ 1627/2988, ΑΠ 1053/1989, ΑΠ 518/1989(Με παρατηρήσεις Μαρίας Καϊάφα-Γκπάντι), ΑΠ 540/1989, ΣυμβΑΠ 321/1989, ΑΠ 518/1990, ΑΠ(ΟΛ) 50/1990, ΣυμβΠλημΘεσ 370/1991, ΑΠ 260/1991, ΑΠ 1780/1994, ΑΠ 1780/1994, ΑΠ 469/1995, ΑΠ 469/1995, ΑΠ 325/1996, ΑΠ 325/1996, ΑΠ(ΟΛ) 1/1997, ΑΠ 79/1998, ΑΠ 1208/1999, ΣυμβΠλημΚαστ 104/2000, ΑΠ 1231/2000, ΑΠ 822/2001, ΑΠ 746/2001, ΑΠ 1838/2001, ΑΠ 1838/2001, ΑΠ 2005/2001, ΑΠ

1670/2002, ΑΠ 2023/2002, ΑΠ 71/2002 (Με παρατηρήσεις Γ. Νούσκαλη), ΑΠ 1990/2002, ΤρΠλημΘες 3657/2003 (Με παρατηρήσεις Γ. Παπαδημητράκη), ΑΠ 1786/2003, ΑΠ 2500/2003, ΑΠ 873/2004, ΑΠ 557/2004, ΑΠ 1181/2004, ΑΠ 1252/2004, ΑΠ 1381/2004, ΑΠ 1358/2005, ΑΠ 2134/2005, ΑΠ 872/2006, ΑΠ 1464/2006, ΑΠ 295/2007, ΑΠ 1609/2007, ΑΠ 1678/2008, ΑΠ 2618/2008, ΑΠ 1805/2008, ΑΠ 941/2008, ΑΠ 1287/2008, ΑΠ 356/2009, ΑΠ 1795/2009, ΑΠ 5/2009, ΑΠ 1076/2009, ΑΠ 1645/2009, ΑΠ 1464/2010, ΑΠ 1464/2010, ΑΠ 1231/2010, ΑΠ 284/2010, ΑΠ 778/2010, ΑΠ 835/2010, ΑΠ 833/2010, ΤριμΕφΘες 1747/2010(Με παρατηρήσεις Μ. Μηλαπίδου), ΑΠ 1231/2010, ΑΠ 382/2011, ΑΠ 979/2011, ΑΠ 1626/2011, ΑΠ 451/2011, ΑΠ 1231/2011, ΑΠ 11112/2011(Με παρατηρήσεις Σ. Μπαλτά), Εφ Πειρ 601/2011, ΜΠρΠειρ 2166/2011 (NoB 2012), ΜΠλημΘες 34279/2012 (Με παρατηρήσεις Γ. Δημήτραϊνα), ΣυμβΠλημΚαλαμ67/2012 (Με παρατηρήσεις Γ. Δημήτραϊνα), ΣυμβΠλημΑθ 2220/2013

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ

Σ.τ.Ε Ολ. 2808/2002, Σ.τ.Ε 2808/2002, Σ.τ.Ε. Ολ. 2807/2002, Σ.τ.Ε 403/2005, Σ.τ.Ε 43/2005, Σ.τ.Ε Ολ. 1780/2006, Σ.τ.Ε 1781/2006, Σ.τ.Ε. Ολ. 1240/2006, Σ.τ.Ε 691/2009, Σ.τ.Ε 2797/2009, Σ.τ.Ε 939/2011, Σ.τ.Ε 1594/2011, Σ.τ.Ε 1593/2011, Σ.τ.Ε 1032/2013

ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

- Ερμηνευτική Εγκύκλιος 129/1955
- Εγκύκλιος ΕισΑΠ 1/2011, ΠοινΔικ 10/2011

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ /ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΝΟΜΩΝ

- Γνωμοδότηση ΝΣΚ 359/1970
- Γνωμοδότηση ΝΣΚ 173/2001
- Γνωμοδότηση ΝΣΚ 326/2004
- Γνωμοδότηση ΕισΑΠ 2/2013, ΠοινΔικ 2/2013
- Αιτιολογική έκθεση Ν. 3943/2011
- Αιτιολογική έκθεση νόμου υπ' αριθμ. 3091/2002, «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ/Α/330/24.12.2002)
- Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4172/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013
- Αιτιολογική Έκθεση Ν. 4174/2013, Κώδικας Νομικού Βήματος, Τόμος 61-Τεύχος 6, Ιούλιος-Αύγουστος 2013
- Έκθεση της Διεύθυνσης Επιστημονικών Μελετών της Βουλής επί του Ν. 4174/2013(ΦΕΚ 170 Α'/26.7.2013) για τις φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις, περιοδικό ΔΦΝ, Τόμος 67, Β' Αυγούστου 2013-Τεύχος 1520

