



ΠΑΝΤΕΙΟΝ
ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ ΚΑΙ
ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ
ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΟ ΤΜΗΜΑ ΔΙΚΑΙΟΥ
Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
Δίκαιο και Ευρωπαϊκή Ενοποίηση

Κατεύθυνση: Ποινικό Δίκαιο και Θεωρία του Δικαίου

Διπλωματική εργασία
**«Το έγκλημα της φοροδιαφυγής για πλαστά , εικονικά ή
νοθευμένα φορολογικά στοιχεία και για μη εφαρμογή διατάξεων
του ΚΒΣ»**
(Άρθρον 19 Ν 2523/1997, όπως αντικαταστάθηκε από το Άρθρο 77 Ν
3842/2010)

Επιβλέπων Καθηγητής: Αγάπιος Παπανεοφύτου
Τριμελής Επιτροπή: Αγάπιος Παπανεοφύτου
Γεώργιος Τζωρτζής
Δημήτριος Ζιούβας

Υποβληθείσα από την Αδαμαντία Ιωαν. Οικονομοπούλου

-Αθήνα-
2010

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	11
ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΣΤΗΝ ΑΓΓΛΙΚΗ ΓΛΩΣΣΑ (SUMMARY).....	14
I. Εισαγωγή	16
II. Φορολογική παραβατικότητα	10
1. Τα αίτια και οι συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας	21
2. Οι τρεις βασικοί τύποι εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας (φοροαποφυγή , φοροδιαφυγή και φοροϋπερμερία).....	23
2.1. Γενικά	23
2.2. Τα στάδια που διέρχονται οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου μέχρι να εισπραχθούν και να ενσωματωθούν στην περιουσία του ελληνικού δημοσίου ως έσοδα	24
2.2.1. Το στάδιο της «νομοθετικής πρόβλεψης» (ψήφιση και έναρξη ισχύος νόμου).....	24
2.2.2. Το στάδιο της «γέννησης» (χρονικό σημείο συνδρομής στο πρόσωπο του φορολογούμενου των προϋποθέσεων του φορολογικού νόμου)	24
2.2.3. Το στάδιο της «βεβαίωσης» των δημοσίων εσόδων , το οποίο περιλαμβάνει δύο έτερα στάδια :.....	24
i. Η φορολογική βεβαίωση ως το πρώτο στάδιο της διοικητικής βεβαιωτικής διαδικασίας.....	25
ii. Η ταμειακή βεβαίωση ως το δεύτερο στάδιο της διοικητικής βεβαιωτικής διαδικασίας	26
iii. Το έγκλημα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 προηγείται της ταμειακής βεβαίωσης και θέτει σε κίνδυνο την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου , δρομολογώντας τον κίνδυνο μόνιμης πλάνης ή άγνοιας των φορολογικών αρχών	27

2.2.4. Το στάδιο της «είσπραξης» , οπότε και το χρηματικό ποσό που αποτελεί αντικείμενο της φορολογικής αξίωσης , ήτοι φορολογικό έσοδο και αποτελεί μέρος της περιουσίας του Δημοσίου.....	28
 2.3 Φοροαποφυγή του φορολογούμενου με τη χρήση νόμιμων μέσων (π.χ. offshore εταιρείες σε κράτη που αποτελούν φορολογικούς παράδεισους , ήτοι σε κράτη με μη οργανωμένες κεφαλαιαγορές).....	29
2.4. Φοροδιαφυγή εν ευρεία εννοία με τη χρήση παράνομων μέσων για την επίτευξη παράνομου σκοπού :.....	31
i) όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει ανακριβή δήλωση εισοδήματος (φοροδιαφυγή υπό στενή έννοια :Άρθρο 17 Ν 2523/1997).....	31
ii) όταν δεν αποδίδει στο Δημόσιο τον οφειλόμενο ΦΠΑ (φορο-υπεξαίρεση : Άρθρο 18 Ν 2523/1997).....	31
iii) όταν αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία (φορο-πλαστογραφία : Άρθρο 19 Ν 2523/1997).....	31
2.5. Στατιστικά δεδομένα φοροδιαφυγής των ετών 2006 - 2009.....	33
2.6. Ελεγκτικοί και διωκτικοί μηχανισμοί	39
III. Η ποινική υπόσταση της φορο-πλαστογραφία του Άρθρου 19 ν 2523/1997 ως τρόπου τέλεσης της φοροδιαφυγής εν ευρεία εννοία	
Άρθρο 19 Ν 2523/1997	41
1. Γενικά οι κατηγορίες και τα είδη των φόρων (φόροι εισοδήματος , φόροι περιουσίας ή κεφαλαίου και φόροι δαπάνης ή κατανάλωσης).....	41
2. Γενικά οι λόγοι χρήσης εικονικών κλπ. φορολογικών στοιχείων.....	45
(π.χ. i) μείωση φορολογητέου εισοδήματος και του προς απόδοση ΦΠΑ , ii) παράνομη είσπραξη επιστροφών ΦΠΑ μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για τον ΦΠΑ , iii) για κάλυψη παράνομων ενεργειών , όπως π.χ. λαθρεμπορία , τοκογλυφία , iv) για να ωφεληθεί μια επιχείρηση με τη λήψη π.χ. επιδότησης , επιχορήγησης , δανειοδότησης κλπ.).....	48
3. Μεθοδολογία έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων	52
3.1 Υπαρκτά πρόσωπα που εγκαταλείπουν την έδρα ή εξαφανίζονται....	52
3.2 Ανύπαρκτες επιχειρήσεις εκδίδουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή εικονικές συναλλαγές.....	52

3.3 Επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές.....	52
3.3.1. Άτομα τα οποία χρησιμοποιώντας κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες κάνουν έναρξη επαγγέλματος στις ΔΟΥ	52
3.3.2. Επιτήδευτοι (υποκρυπτόμενοι) εκμεταλλευόμενοι άτομα που βρίσκονται σε δύσκολη κατάσταση (υπερήλικες , συνταξιούχους , άτομα εξαρτημένα από ναρκωτικές ουσίες , άτομα που βρίσκονται σε δεινή οικονομική κατάσταση)	53
3.3.3.Επιχειρήσεις που εμπλέκονται στις περιπτώσεις κυκλικής απάτης εκδίδουν εικονικά τιμολόγια	54
3.3.4. Συγγενείς επιχειρήσεις νόμιμες κατά τα λοιπά , στις μεταξύ τους συναλλαγές με σκοπό τη μεταφορά φορολογητέας ύλης εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία	55
3.3.5 Εταιρείες ή επιτηδευματίες , των οποίων τα αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο	56
4. Το προστατευόμενο έννομο αγαθό και οι προσβολές του	57
5. Παθών.....	60
6. Αντικειμενική υπόσταση	61
6.1. Φορολογικά στοιχεία	62
6.2 Η έννοια του «πλαστού» φορολογικού στοιχείου	65
6.2.1.Το στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ η σχετική πράξη θεώρησής του.....	66
6.2.2. Το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.....	67
6.3. Η έννοια του «εικονικού» φορολογικού στοιχείου.....	68
6.3.1. Για συναλλαγή ανύπαρκτη εν όλω ή εν μέρει	68
i. Γενικές παρατηρήσεις	71
ii. Παραδείγματα	73
6.3.2. Για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.....	70
6.3.3. Από άγνωστο φορολογικά (και όχι ανύπαρκτο) πρόσωπο (επιτηδευματία) , δηλαδή από πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την	

	έναρξη του επιτηδεύματός του ,ούτε έχει θεωρήσει φορολογικά βιβλία και στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια ΔΟΥ , σύμφωνα με την διεύθυνση που αναγράφεται στο στοιχείο που εκδόθηκε.....	71
6.3.4.	Η έκδοση ή λήψη φορολογικού στοιχείου από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση.....	71
	i. Γενικές παρατηρήσεις	71
	ii. Παραδείγματα από τη νομολογία	73
6.3.5.	Η έκδοση ή λήψη φορολογικού στοιχείου από « υπαρκτό » φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο όμως ΔΕΝ μετείχε στη συγκεκριμένη συναλλαγή.....	75
	i. εικονικότητα φορέα ατομικής επιχείρησης (π.χ. συγγενής).....	75
	ii. εικονικότητα φορέα εταιρικής επιχείρησης μπορεί να οφείλεται σε :.....	76
	- μερική ή ολική ανυπαρξία φερομένων ως εταίρων.....	76
	- αναντιστοιχία μεταξύ πραγματικών ποσοστών συμμετοχής φερομένων ως εταίρων στα κέρδη της εταιρείας και ποσοστών που αναγράφονται στη εταιρική σύμβαση	76
6.3.6.	Εικονικό είναι επίσης το φορολογικό στοιχείο ,στο οποίο αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο) , δηλαδή το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή ανύπαρκτη για μέρος αυτής, δηλαδή το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή ανύπαρκτη για μέρος αυτής	77
6.3.7.	Περιπτώσεις «μη εικονικού» φορολογικού στοιχείου.....	78
6.4.	Οι έννοιες της « έκδοσης » πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων , της « αποδοχής » εικονικών στοιχείων και της « νόθευσης » εικονικών στοιχείων , ως τρόπων τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος του Άρθρου 19 του Ν 2523/1997.....	80
6.4.1	Οι κυριότεροι τρόποι κατασκευής και « έκδοσης » εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων είναι :	
	i. Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών	80
	ii. Χρησιμοποίηση απολεσθέντων (δήθεν) στοιχείων	81

iii.	Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία.....	82
iv.	Λαθραία διάτρηση	82
v.	Μη νόμιμη διάτρηση σε μηχανή ΔΟΥ ή παράνομη διάτρηση εκτός ΔΟΥ	82
vi.	Παράνομη χρήση των επιπλέον θεωρημένων αντιτύπων	83
vii.	Λοιπές μέθοδοι	83
	- ΑΦΜ υπαρκτής επιχείρησης με παρεμφερή επωνυμία.....	83
	- Στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης με ανύπαρκτο ΑΦΜ.....	83

6.4.2. Η «κατάρτιση» πλαστών φορολογικών στοιχείων με τη μη καταχώρηση διατρημένου φορολογικού στοιχείου στα αρχεία της ΔΟΥ λόγω :.....84

- i. λαθροδιάτρησης (παράνομης διάτρησης χωρίς την παρουσία υπαλλήλου της ΔΟΥ) λευκών στοιχείων).....85
- ii. διάτρησης του στοιχείου εκτός ΔΟΥ (π.χ. με καρφίτσα , ραπτομηχανή κλπ.).....85

6.4.3. Η « αποδογή» εικονικών (όχι πλαστών) φορολογικών στοιχείων αφορά στη λήψη τους86

6.4.4. Η «νόθευση» εικονικών φορολογικών στοιχείων συντελείται με τη μεταβολή του περιεχομένου του , ήτοι με την προσθήκη , εξάλειψη ή αντικατάσταση λέξεων , αριθμών ή άλλων στοιχείων του.....88

6.5. Δεν απαιτείται για την πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης να εξεταστεί το εάν ο δράστης απέφυγε ή όχι την πληρωμή του φόρου.....89

6.6. Υποκείμενο (οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο).....89

6.6.1. Ο εκδότης του πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου89

6.6.2. Ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου.....89

6.6.3 Αυτός που νοθεύει φορολογικό στοιχείο89

6.6.4. Ο εκδότης η λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου δεν υπέχει ποινική ευθύνη εάν δε συμμετείχε στη συναλλαγή , αλλά ο «πραγματικά υπεύθυνος» που κρύβεται πίσω από τη συγκεκριμένη συναλλαγή.....89

7. Υποκειμενική υπόσταση90

7.1. Σύμφωνα με το Ν 2523/1997 απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού

7.2.Σύμφωνα με το Ν 1591/1986 απαιτείται:.....91

i. γνώση εικονικότητας ή πλαστότητας , ήτοι άμεσος δόλος β' βαθμού	92
ii. (και περαιτέρω) σκοπός απόκρυψης φορολογητέας ύλης με την αποδοχή του φορολογικού στοιχείου	92
7.3. Σύγκριση του Άρθρου 19 παρ.1 του ν 2523/1997 και Άρθρου 31 παρ.1 εδ. η του ν 1591/1986	93
7.4. Ποια διάταξη από τις ανωτέρω θα εφαρμοστεί αν η αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων διεπράχθη πριν την 1-1-1998 , δηλαδή πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 2523/1997 ?.....	95
7.4.1. σύμφωνα με κρατούσα άποψη στη <u>νομολογία</u> θα εφαρμοστεί :	
i. ως προς την αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση θα εφαρμοστεί η διάταξη του Άρθρου 31 παρ.1 στοιχ. η του ν 1591/1986 ως ευμενέστερη	95
ii. ως προς το πλαίσιο της ποινής θα εφαρμοστεί η διάταξη του Άρθρου 19 του ν 2523/1997 ως επιεικέστερη.....	96
7.4.2. σύμφωνα με τη <u>θεωρία</u> η «συνθετική» μέθοδος , δυνάμει της οποίας εφαρμόζονται πλείονες ποινικές διατάξεις είναι λανθασμένη.....	97
8. Συρροή	98
8.1. Γενικά η σχέση φορολογικού ποινικού δικαίου και του κοινού ποινικού δικαίου	98
8.2. Η σχέση του Άρθρου 19 ν 2523/1997 και των διατάξεων του ειδικού μέρους του ΠΚ	100
8.2.1 Γενικά	100
8.2.2. Προϋποθέσεις εφαρμογής «αρχής ρυθμιστικής αποκλειστικότητας» του ν 2523/1997	101
i. να συνιστά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας	101
ii. να βλάπτει ή να θέτει σε κίνδυνο αποκλειστικά φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου	101
8.2.3. Προϋποθέσεις μη εφαρμογής αρχής ρυθμιστικής αποκλειστικότητας» του ν. 2523/1997	101
i. όταν προσβάλλεται φορολογική αξίωση έτερης διοικητικής νομοθεσίας , όπως λόγου χάρη τελωνειακής , αναπτυξιακής , υπαλληλικής κλπ.....	101
ii. όταν ναι μεν προσβάλλεται μία φορολογική αξίωση , αλλά ταυτόχρονα προσβάλλεται και άλλο έννομο αγαθό , το	

	οποίο δεν συμπροστατεύεται κατά τρόπο λογικά αναγκαίο από τις διατάξεις του ν. 2523/1997.....	101
8.2.4.	Συμπέρασμα (εφαρμογή του ν 2523/1997 δυνάμει της αρχής της ειδικότητας στις περιπτώσεις των «αμιγών φορολογικών παραβάσεων).....	102
8.3.	Συρροή της διάταξης του Άρθρου 19 ν 2523/1997 και των διατάξεων του Ποινικού Κώδικα	103
8.3.1	Φαινομενική συρροή (αρχή ειδικότητας).....	103
i.	Σύμφωνα με τη νομολογία	103
ii	Σύμφωνα με τη θεωρία	104
iii	Προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης του Άρθρου 19 ν 2523/1997 είναι η ποινικά αξιολογούμενη συμπεριφορά του δράστη να αποσκοπεί αποκλειστικά και μόνο στη φοροδιαφυγή	104
iv	Προβληματισμός κατά πόσον πληρούται η βασική προϋπόθεση της αρχής της ειδικότητας , δηλαδή « η λογική σχέση υπαλληλίας » μεταξύ του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 και των διατάξεων του ειδικού μέρους του ΠΚ	105
	- Αναφορικά με το Άρθρο 386 ΠΚ.....	105
	- Αναφορικά με το Άρθρο 216 ΠΚ.....	106
	- Λογική σχέση υπαλληλίας μεταξύ συνολικών ρυθμίσεων ν 2523/1997 ως « συστήματος » και των διατάξεων του ΠΚ ως συστήματος	106
8.2.	Αληθινή συρροή φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 ν 2523/1997 με τα άρθρα 386 ΠΚ και 216 ΠΚ.....	108
8.2.1.	Γενικά	108
8.2.2.	Ειδικό θέμα συρροής η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων προς όφελος τρίτου , ήτοι προς υποστήριξη φοροδιαφυγής τρίτου	110
8.2.3.	Αληθινή συρροή με το Άρθρο 386 ΠΚ.....	112
8.2.4.	Αληθινή συρροή με το Άρθρο 216 ΠΚ	113
8.4.	Αληθινή συρροή της διάταξης του Άρθρου 19 ν 2523/1997 με τη λαθρεμπορία	115
8.5.	Αληθινή συρροή της διάταξης του Άρθρου 19 ν 2523/1997 με το Άρθρο 18 ν 2523/1997.....	118
9.	Ποινική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων (αυτουργοί και συνεργοί).....	119

9.1. Άρθρο 20 ν 2523/1997.....	119
9.2. Γενικά η ποινική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων...	121
9.2.1. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην ΟΕ.....	125
9.2.2. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην ΕΕ.....	128
9.2.3. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην Κοινοπραξία	129
9.2.4. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στους συνεταιρισμούς ..	131
9.2.5. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην ΕΠΕ	132
9.2.6. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην ΑΕ	137
9.3. Άμεση συνέργεια	140
10. Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις.....	146
IV. Δικονομικά Ζητήματα.....	150
1. Ποινική Δίωξη	155
1.1. Άρθρο 21 Ν 2523/1997 (προσφυγή – ποινική δίωξη – παραγραφή).....	
1.2. Άμεση άσκηση ποινικής δίωξης	
1.3. Η μηνυτήρια αναφορά του προϊστάμενου της ΔΟΥ ως προϋπόθεση για την άσκηση της ποινικής δίωξης	156
1.3.1. Αρμόδια κατά τόπον ΔΟΥ	157
1.3.2. Αρμόδιο καθ' ύλην δικαστήριο	158
2. Η παραγραφή ως λόγος εξάλειψης του αξιοποίνου	160
2.1. Σύμφωνα με το Άρθρο 24 παρ. 5 του ν. 2523/1997.....	160
2.2. Σύμφωνα με το Άρθρο 25 παρ. 1 του ν 2523/1997.....	160
2.3. Η παραγραφή στο νόμο 1591/1986 και το νόμο 2523/1997.....	162
2.3.1. Η παραγραφή ρυθμιζόμενη από τα άρθρα 111-113 ΠΚ.....	162
2.3.2. Σύμφωνα με το Άρθρο 31 παρ.1 στοιχ.ζ ν 1591/1986 η παραγραφή αρχίζει από την τέλεση του εγκλήματος για πράξεις που τελέστηκαν <u>πριν την 1-1-1998</u>	162
2.3.3. Σύμφωνα με το Άρθρο 21 παρ. 10 ν 2523/1997.....	163
i. για πράξεις που τελέστηκαν <u>μετά την 1-1-1998</u> (μετά την έναρξη ισχύος του ν 2523/1997 <u>πριν την τροποποίησή του από το ν</u> <u>2954/2001</u>), η παραγραφή άρχισε από την <u>τελεσιδικία της απόφασης επί</u> <u>της προσφυγής</u> που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από <u>την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής</u> (, ήτοι η διαπίστωση ότι <u>όντως έχει τελεστεί κάποιο αδίκημα</u>) λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησης της	163

ii. για πράξεις που τελέστηκαν <u>μετά την 2-11-2001</u> (μετά την έναρξη ισχύος του ν 2523/1997 <u>μετά την τροποποίησή του από το ν 2954/2001</u>), η παραγραφή αρχίζει από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο (δηλαδή από το χρόνο διαπίστωσης του εγκλήματος από τη φορολογική αρχή).....	164
2.4. Αρχές ποινικού δικαίου	167
2.4.1. Η αρχή του ηπιότερου νόμου (Άρθρο 2 ΠΚ) ισχύει και για τις «παρακολουθηματικού χαρακτήρα ρυθμίσεις» ,όπως οι λόγοι εξάλειψης αξιοποιούν.....	167
2.4.2. Η αναδρομική ισχύς του ηπιότερου νόμου (Άρθρο 2 ΠΚ)	168
i Ποια διάταξη θα εφαρμοστεί στις αν κάποιος <u>εξέδωσε πλαστό</u> φορολογικό στοιχείο πριν τεθεί σε ισχύ ο ν 2523/1997 , ήτοι <u>πριν την 1-1-1998</u> και <u>η έκθεση ελέγχου συντάχθηκε</u> αφού τέθηκε σε ισχύ ο ν 2523/1997 , ήτοι <u>μετά την 1-1-1998</u>	168
ii. Ποια διάταξη θα εφαρμοστεί στις αν κάποιος <u>εξέδωσε εικονικό</u> φορολογικό στοιχείο πριν τεθεί σε ισχύ ο ν 2523/1997 , ήτοι <u>πριν την 1-1-1998</u> και <u>η υπόθεση δικάζεται</u> αφού τέθηκε σε ισχύ ο ν 2523/1997 , ήτοι <u>μετά την 1-1-1998</u>	169
2.5. Σύγκριση του ν 2523/1997 και του ν 2954/2001 σε θέματα παραγραφής	171
2.5.1. Η διάταξη του Άρθρου 2 παρ. 8 του ν. 2954/2001 , με την οποία προστέθηκε το εδ β στην παρ.10 του Άρθρου 21 ν 2523/1997και ισχύει από 2-11-2001 επιμηκύνει υπέρμετρα το χρόνο παραγραφής.....	171
2.5.2. Προβληματισμός έχει δημιουργηθεί σχετικά με τις <u>πράξεις που έλαβαν χώρα από 1-1-1998 έως 2-11-2001</u>	175
i. Σύμφωνα με την ενιαία στάση της θεωρίας :.....	176
ii. Σύμφωνα με τη στάση της νομολογίας , η οποία διχάστηκε :.....	177
V. Ο νέος φορολογικός νόμος (3842/2010)	180
1. Γενικά οι βασικές αλλαγές του νέου φορολογικού πλαισίου	181
2. Ειδικότερα σε σχέση με το έγκλημα του Άρθρου 19 ν 2523/1997	183
VI. Προτάσεις για την αποτελεσματική αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής	195
VII. Επίλογος – Τελικά συμπεράσματα	198
BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	202

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.

I. Όρων.

A	Άρθρο
ΑΕ	Ανώνυμη Εταιρεία
ΑΠ	Άρειος Πάγος
αρ.	αριθμός
βλ.	βλέπε
γνωμ.	γνωμοδότηση
ΔΕΦΑΘ.	Διοικητικό Εφετείο Αθηνών
ΔΕΦΘεσ.	Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης
ΔΕΦΛαρ.	Διοικητικό Εφετείο Λάρισας
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
δρχ.	δραχμές
Δ.Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
εδ.	εδάφιο
ΕΔΔΑ	Ευρωπαϊκό Δικαστήριο Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΕ	Ετερόρρυθμος Εταιρεία
ΕΛΓΑ	Οργανισμός Ελληνικών Γεωργικών Ασφαλίσεων
εκατ.	εκατομμύρια
ΕΠΕ	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΕΣΔΑ	Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του Ανθρώπου
ΕΤ	Ελληνική Τηλεόραση
ΕφΑθ	Εφετείο Αθήνας
ΕφΛαρ	Εφετείο Λάρισας
ΕφΠειρ	Εφετείο Πειραιά
κ.α.	και άλλα
κ.λ.π.	και λοιπά
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΕΔΕ	Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων

ΚΠΑ	Κώδικας Ποινικής Δικονομίας
ΚΦΔ	Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΜΠρΑθ	Μονομελές Πρωτοδικείο Αθηνών
ν.	νόμος
Ν.	νόμος
Ολ	Ολομέλεια
ΟΕ	Ομόρρυθμος Εταιρεία
ο.π.	όπως παραπάνω
όπ. παραπ.	όπως παραπάνω
παρ.	παράγραφος
π.δ.	προεδρικό διάταγμα
περ.	περίπτωση
ΠΚ	Ποινικός Κώδικας
σ.	σελίδα
ΣΔΟΕ	Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος
Συμβ.Πλ	Συμβούλιο Πλημμελειοδικών
Συμβ.Εφ.	Συμβούλιο Εφετών
Τ.Δ.Α	τιμολόγιο δελτίο αποστολής
Τ.Π.Υ	τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών
ΤρΠλημΑθ	Τριμελές Πλημμελειοδικείο Αθήνας
ΤρΠρ	Τριμελές Πρωτοδικείο
υπ' αριθμ.	υπ' αριθμόν
ΥπΕΕ	Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων
ΦΜΑ	Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτου
ΦΜΑΠ	Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
ΦΕΚ	Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
ΦορΕπιθ	Φορολογική Επιθεώρηση

II. Τίτλων.

Αρμεν.	Αρμενόπουλος
ΔΕΕ	Δίκαιο Επιχειρήσεων και Εταιρειών
ΕΕμπΔ	Επιθεώρηση Εμπορικού Δικαίου
ΕλλΔικ	Ελληνική Δικαιοσύνη
ΠοινΔικ	Ποινική Δικαιοσύνη
ΠοινΛόγος	Ποινικός Λόγος
ΠοινΧρ	Ποινικά Χρονικά

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΣΤΗΝ ΑΓΓΛΙΚΗ ΓΛΩΣΣΑ (SUMMARY)

Tax infringement, which is placed among the area of economic criminal law has received enormous dimensions in Greece today, as proved by the annual reports of the Special Audit Office (renamed as Body for the Prosecution of Economic Crime by law 3842/2010) and has bred the loss of revenue for the Greek state. Law 2523/1997 has been characterized as a “tax crime” law and constitutes the main instrument for tackling tax fraud.

Article 19 of this law refers to the offence of tax fraud regarding false, factitious, and falsified tax records, as well as for the non-applicability of the rules of the Code of Books and Records. The vested interest that is protected by the legislator (in this article) is Greece’s public fortune. The perpetrator - any natural or juridical person - is punished regardless of whether he/it avoided or not to pay the tax.

This assessment refers to the criminal hypostasis of tax-forgery on the above-mentioned article, as a way to commit fraud, in a broad sense. (In this assessment) the reasons are cited as to the use of factitious tax data, the methodology of their issuance, the objective substance of the crime- where on one hand emphasis is given in the meaning of “false” “factitious”, and “falsified” tax data and on the other hand in the meaning of “issuance”, “acceptance” and “adulteration” of data- and further on, reference is made on the subjective substance of the (tax) crime.

The crime which is described in article 19 of the law 2523/1997 shall apply, and not the specific provisions of the Criminal Code, because of the principle of speciality (apparent afflux), provided that the behavior of the perpetrator aims exclusively in tax evasion, by harming or imperiling exclusively tax claims of the State.

The perpetrators of the crime held responsible, regarding the juridical persons, are the commandors (legal representatives) of the juridical persons and the accounting officer is punished as a direct collaborator. The imposition of criminal sanctions requires the crime of deceit of any degree to occur, whilst the imposition of administrative sanctions requires the proof of negligence. The criminal proceedings are exercised immediately.

The complaint report of the Head of the Internal Revenue Service constitutes a prerequisite in the exercise of the criminal prosecution. The prescription, which constitutes a reason for the deletion of the punishable action, according to law 2523/1997 as amended by law 2954/2001, begins from the moment that the revenue

authority confirms that a crime has been committed, namely from the date when the relevant findings of the fiscal report is being attested by the head of the statutory authority who held the report.

Followingly, .a comparison is made between the former and current legislative regime on the issue of prescription. In continuity, the new tax law (3842/2010) that was voted in April 2010 aiming at the restoration of tax justice and the confrontation of tax evasion is discussed, in addition with the basic changes which it involves. In conclusion the author offers suggestions and personal estimations for tackling tax fraud.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Αντικείμενο του οικονομικού ποινικού δικαίου , που εμφανίστηκε στα μέσα του παρελθόντος αιώνα¹ αποτελούν τα οικονομικά εγκλήματα² τα οποία αυξάνονται αφενός λόγω της ραγδαίας τεχνολογικής εξέλιξης³ και αφετέρου λόγω της εφευρετικότητας και των τεχνασμάτων των οικονομικών εγκληματιών .

Η κρατική παρέμβαση στην οικονομική ζωή λόγω των οικονομικών κρίσεων , της διεθνοποίησης της αγοράς και της τεχνολογικής ανάπτυξης αποτέλεσε μία από τις κυριότερες αιτίες της ανάπτυξης του οικονομικού ποινικού δικαίου .

Συμβολή στην ιστορική εξέλιξη⁴ του οικονομικού ποινικού δικαίου αποτέλεσαν και οι νέες κατευθύνσεις, προς τις οποίες στράφηκε το επιστημονικό ενδιαφέρον με τη

¹ Μέρος των επιστημόνων θεωρεί ότι το οικονομικό ποινικό δίκαιο προέρχεται από το δημοσιονομικό , κυρίως , δίκαιο , στα τέλη του παρελθόντος ή στις αρχές του εικοστού αιώνα .Άλλοι πάλι υποστηρίζουν ότι γεννήθηκε το 1930-1936 και άλλοι ότι προήλθε από το δίκαιο της οικονομίας του πολέμου , όταν το τελευταίο θεσπίζεται από τα κράτη σε περιόδους μεγάλου κινδύνου προκειμένου να αποφευχθούν φαινόμενα κερδοσκοπίας : βλ. *Ζησιάδη Βασίλειο* , Η Οικονομική εγκληματικότητα ,Το ουσιαστικό και δικονομικό οικονομικό ποινικό δίκαιο , β' έκδοση , Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα Θεσσαλονίκη , σελ 31

² βλ. *Βουγιούκα Κωνσταντίνο*, Οικονομικό Ποινικό Δίκαιο , εκδόσεις Σάκκουλας Θεσσαλονίκης 1986 , σ 103 επ. όπου αναφέρεται ότι τα οικονομικά εγκλήματα γενικώς μεν αποτελούν πράξεις, των οποίων τα αποτελέσματα διαταράσσουν ή απειλούν την οικονομικήν ζωήν και το οικονομικόν σύστημα , πέραν της ζημίας εις τα ιδιωτικά συμφέροντα. Διακρίνονται δε εις οικονομικά εγκλήματα : α)υπό στενήν έννοιαν ,δηλαδή απαγορευμένες πράξεις , αι οποίαι πλήττουν ή απειλούν τα οικονομικά συμφέροντα της ολότητας τα προστατευόμενα από τον νόμον (λ.χ. αγορανομικές παραβάσεις ,αθέμιτος ανταγωνισμός , απάτη και υπεξαίρεσις τραπεζών και ασφαλιστικών εταιρειών , κ.ά.) και β) υπό ευρείαν έννοια ,δηλαδή απαγορευμένας και πάλιν πράξεις αι οποίαι προσβάλλουν προ παντός ιδιωτικά συμφέροντα , δια της καταχρήσεως όμως μέσων της οικονομικής ζωής , με αποτέλεσμα να προκαλούν βλάβην και εις τα οικονομικά συμφέροντα της ολότητας (βλ. εγκλήματα αναφερόμενα εις τον ισολογισμόν , την κατάχρησιν πιστωτικών δελτίων ,κ.ά.)

³ για τις απειλητικές διαστάσεις των κινδύνων της τεχνολογικής ανάπτυξης βλ. *Παпанεοφύτου Αγάπιο* ,Ποινικό Δίκαιο , Κράτος και Τεχνολογικοί κίνδυνοι , Τόμος Α' , Η γενικότερη δικαιοπολιτική , η νομοθεσία και νομολογία στο πεδίο της ποινικής προστασίας από τους κινδύνους της τεχνολογικής εξέλιξης , Η προστασία του περιβάλλοντος , των καταναλωτών και των εργαζομένων , εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 1997 , σ. 22 επ.

⁴ Ουδείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει ότι η εμφάνιση του οικονομικού ποινικού δικαίου ήτο αποτέλεσμα των ανώμαλων συνθηκών του πρώτου παγκοσμίου πολέμου και διατηρήθηκε κατά το μεσοπόλεμο και το β' παγκόσμιο πόλεμο μέχρι σήμερα .Υπάρχουν βέβαια και οι υποστηρικτές της

διατύπωση από των αμερικανό κοινωνιολόγο Edwin Sutherland⁵ της θεωρίας της εγκληματικότητας του «λευκού λαιμοδέτη» (White collar Criminality)⁶, σύμφωνα με την οποία το υποκείμενο του οικονομικού εγκλήματος είναι φορέας του οικονομικού συστήματος ενταγμένο στο μηχανισμό του, που σε πολλές περιπτώσεις βρίσκεται στην κορυφή της πυραμίδας του. Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή το μεμονωμένο άτομο⁷ το υποκείμενο οικονομικού εγκλήματος έχει υψηλό κοινωνικό και οικονομικό επίπεδο. Ειδικότερα επιχειρηματίες, βιομήχανοι, τραπεζίτες, διευθυντικά στελέχη τραπεζών αλλά ακόμη και κατώτερα στελέχη διαφόρων κρατικών μηχανισμών μπορεί να καταστούν υποκείμενα οικονομικών εγκλημάτων⁸.

Επανήλθε, όμως αργότερα στο θέμα, υποστηρίζοντας ότι στην κατηγορία αυτήν των εγκλημάτων, εμπίπτουν όχι μόνο οι παραβάσεις του ποινικού νόμου, αλλά και όλες εκείνες οι πράξεις, οι οποίες χαρακτηρίζονται από το νόμο ως κοινωνικά επιζήμιες και για τις οποίες προβλέπεται νομοθετικά κάποια κύρωση⁹.

Δράστης, επομένως, του οικονομικού εγκλήματος¹⁰ που θα προκαλέσει αναταραχή στο οικονομικό σύστημα, μπορεί να είναι και ένας απλός πολίτης και μία

άποψης ότι σε περιόδους ευημερίας υπήρξε αύξηση του δείκτη εγκληματικότητας. σε Ζησιάδη Β., ό. π., σ. 31 επ.

⁵ βλ. Αλεξιάδη Στέργιο, Εγκληματολογία, έκδοση τρίτη, εκδόσεις Σάκουλα Θεσσαλονίκη 1989, σ. 220 -225, όπου γίνεται αναφορά και κριτική στη διδασκαλία του Sutherland για τους «εγκληματίες με τα άσπρα κολλάρια»

⁶ Πολλοί ήταν οι πολέμιοι της θεωρίας αυτής, οι οποίοι αρνούντο ότι η «άρχουσα τάξη» από άποψη οικονομικής και πολιτικής δύναμης θα μπορούσε να οδηγηθεί σε καταχρήσεις για προσωπικό όφελος σε Ζησιάδη Β., ό.π., σ. 30 επ.

⁷ Οι οικονομικοί εγκληματίες χρησιμοποιούν ποικίλα τεχνάσματα και μεθόδους και με τις πράξεις τους προκαλούν ουσιώδη ζημία έχοντας ειδικές επιχειρηματικές γνώσεις και ενεργώντας κατά την άσκηση του επαγγέλματος ή των δραστηριοτήτων τους. βλ. Ζησιάδη Βασίλειο, ό. π. σελ 51

⁸ Κατά το Sutherland η δίωξη αυτού του είδους των εγκλημάτων αποφεύγεται εξαιτίας του πολιτικού και οικονομικού ενδιαφέροντος, το οποίο παρουσιάζουν, εξαιτίας της ιδιότητας των ατόμων που τα διαπράττουν, αλλά και της ύπαρξης οικονομικών δυσκολιών κατά τη δίωξή τους

⁹ βλ. Καστριώτη Δημήτρη, Η φοροδιαφυγή και η αντικοινωνικότητά της, Άρθρο σε Εφημερίς Ελλήνων Νομικών 1988, σ 228 επ., όπου αναφέρεται στη φοροδιαφυγή και «ως εγκλήματος λευκού περιλαιμίου»

¹⁰ βλ. Βουγιούκα Κωνσταντίνο σε Αρμενόπουλο 1985, 3, σ. 184-188: Έννοια και αρχές του οικονομικού δικαίου και του συναλλακτικού ποινικού δικαίου (όπου συναλλακτικό ποινικό δίκαιο εννοεί τα εγκλήματα που ανάγονται στις ιδιωτικές και δημόσιες επιχειρήσεις)

επιχείρηση ως οργανωμένη οικονομική μονάδα ,άσχετα αν αυτή έχει επίσημη νομική μορφή ή υφίσταται *de facto* , *ασκώντας οικονομική δραστηριότητα αποσκοπεί στην επαύξηση της περιουσίας του ή άλλου για τον οποίον αυτός ενεργεί*¹¹

Ωστόσο , για να χαρακτηριστεί ένα έγκλημα ως οικονομικό πρέπει να συντρέχουν και οι εξής προϋποθέσεις :

α)η *προσβολή του οικονομικού συστήματος*¹²

β)η *εκμετάλλευση από το δράστη των δυνατοτήτων* , δηλαδή των μηχανισμών¹³ , αλλά και των συγκυριακών ή δομικών αδυναμιών του οικονομικού συστήματος

γ)η *μεγάλη ζημία* που θα προκαλεί ο δράστης προκειμένου να επέλθει βλάβη στο οικονομικό σύστημα , με αποτέλεσμα να κλονίζεται η εμπιστοσύνη του κοινού και των άλλων επιχειρήσεων στην αξιοπιστία του οικονομικού συστήματος και

δ)η *κατεύθυνση προς την οποία προκαλείται η ζημία* , δηλαδή το κατά πόσον , ο υφιστάμενος τη ζημία διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο οικονομικό σύστημα του κράτους , όπως π.χ. το δημόσιο , οι τράπεζες , οι βιομηχανίες , αλλά και ομάδες προσώπων που επιδρούν στην οικονομική ζωή ,όπως το καταναλωτικό κοινό¹⁴ .

¹¹ βλ. Ζησιάδη Β, ό. π. σ. 38

¹² βλ. Μαγκάκη Γεώργιο, Το πρόβλημα του οικονομικού ποινικού δικαίου συγχρόνως συμβολή εις την θεωρίαν του διοικητικού ποινικού δικαίου, ΠοινΧρ Η', 1958, σ. 385-400 και 465-476: σ. 399, 400, όπου αναφέρει ότι οικονομικόν έγκλημα συνιστά πράξις στρεφόμενη κατά του ισχύοντος οικονομικού συστήματος , κατά της παραγωγικής ικανότητας της χώρας και κατά της υπό του κράτους ασκούμενης οικονομικής πολιτικής

¹³ βλ. Μανωλεδάκη Ιωάννη , Η τυποποίηση οικονομικών εγκλημάτων σε Ειδικούς Ποινικούς Νόμους και η συρροή τους με αντίστοιχα εγκλήματα τυποποιημένα στον Π.Κ., σ. 97-118, σ. 98 σε: Πρακτικά Δ' Πανελλήνιου Συνεδρίου της Ελληνικής Εταιρείας Ποινικού Δικαίου, με θέμα: Τα οικονομικά εγκλήματα, 1993 , όπου αναφέρει ότι η ειδοποιός διαφορά του «οικονομικού εγκλήματος» υπό την τεχνική έννοια του όρου από το έγκλημα με οικονομικό απλώς περιεχόμενο ή οικονομική απλώς σημασία έγκειται ακριβώς στην εμφάνισή του ως έκφρασης των μηχανισμών του οικονομικού συστήματος με κατάλληλο χειρισμό από το δράστη αυτών των μηχανισμών .Και οι συνέπειες της αξιόποινης πράξης γίνονται αισθητές – σε μεγαλύτερη ή μικρότερη έκταση – ως εκτροπές (και προσβολές) του ίδιου οικονομικού συστήματος .

¹⁴ βλ. Ζησιάδη Β., ό.π. σ. 44 επ. , επίσης βλ. και Μανωλεδάκη Ι. , ό.π. σ. 101 , όπου αναφέρει ότι παθόντες στο οικονομικό έγκλημα είναι οι φορείς των μηχανισμών του οικονομικού συστήματος Αντικείμενα προσβολής του «οικονομικού εγκλήματος» εμφανίζονται αρχικά το δημόσιο , τράπεζες , επιχειρήσεις , πιστωτές επιχειρήσεων ή το καταναλωτικό κοινό ως σύνολο.

ε)ως ένα από τα συμπληρωματικά στοιχεία για τον χαρακτηρισμό ενός εγκλήματος ως οικονομικού είναι ο νομικός τρόπος παρατήρησης της οικονομίας , ο οικονομικός τρόπος παρατήρησης του δικαίου και η «φαιά ζώνη» .

Λόγου χάρη μία απάτη , ήτοι ένα έγκλημα με απλώς οικονομικό περιεχόμενο δε θα πρέπει να συγχέεται με ένα οικονομικό έγκλημα .Η απάτη μπορεί να οδηγήσει και στην τέλεση ενός οικονομικού εγκλήματος μόνον εάν ο δράστης εκμεταλλευτεί τους μηχανισμούς της οικονομικής ζωής .¹⁵ Δέον να σημειωθεί ότι οι Νόμοι που αναφέρονται στις οικονομικές δραστηριότητες περιέχουν συχνά ασάφειες και παγίδες , με αποτέλεσμα στο χώρο των συναλλαγών να υπάρχει η λεγόμενη «φαιά ζώνη» , η οποία τοποθετείται μεταξύ νομιμότητας και παρανομίας και συνεπάγεται ότι ο δράστης μπορεί να διαπράξει ένα οικονομικό έγκλημα μην έχοντας πρόθεση , αλλά ευρισκόμενος σε σύγχυση λόγω των ασαφειών των Νόμων . Ο δράστης του οικονομικού εγκλήματος¹⁶ ,πριν φτάσει στην τέλεσή του , ακολουθεί από την αρχή της δραστηριότητάς του μία ομαλή πορεία στα πλαίσια της οικονομίας , κινούμενος μέσα στη νομιμότητα ή τουλάχιστον εντός της «φαιάς ζώνης».

Ενδεικτικώς οικονομικά εγκλήματα¹⁷ αποτελούν τα δημοσιονομικά¹⁸ αδικήματα (φορολογικά και τελωνειακά αδικήματα και η κοινοτική απάτη) ,τα εταιρικά αδικήματα (αδικήματα των ανωνύμων εταιρειών) , τα χρηματοπιστωτικά αδικήματα (χρηματιστηριακά αδικήματα¹⁹ , ξέπλυμα βρώμικου χρήματος άλλως νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα²⁰) ,τα αδικήματα κατά του ελεύθερου ανταγωνισμού , η οικονομική διαφθορά σε σχέση με διαδικασίες

¹⁵ βλ. Ζησιάδη Β. , ό.π. σ. 46 επ.

¹⁶ Αντίθετα , στο οργανωμένο έγκλημα , οι αθέμιτες δραστηριότητες της επιχείρησης φανερώνουν ευθύς εξ αρχής έναν αποκλειστικό προσανατολισμό σε παράνομες ενέργειες ή διασυνδέσεις με τον «οικονομικό υπόκοσμο» και παρουσιάζουν μία απλούστερη ή τελειότερη δομή ,σε Ζησιάδη Β. , ό.π. ,σ. 54 επ.

¹⁷ βλ. Μανωλεδάκη Ιωάννη , Οικονομικό έγκλημα και οικονομικοί εγκληματίες, Δημοσίευμα στην εφημερίδα «ΤΑ ΝΕΑ» 28/2/1984

¹⁸ το δημοσιονομικό και ειδικότερα το φορολογικό δίκαιο ανήκει στον κλάδο του δημοσίου δικαίου

¹⁹ το αδίκημα της κατάχρησης προνομιακών πληροφοριών (άρθρο 29 και 3-6 ν 3340/2005 ,το αδίκημα της κατάχρησης αγοράς με χειραγώγηση (άρθρο 30 και 7 ν 3340/2005)

²⁰ βλ. ν 3691/2008

ανάθεσης έργων και συμβάσεως προμήθειας προϊόντων ή υπηρεσιών²¹ ,τα αδικήματα πνευματικής ιδιοκτησίας και τα ηλεκτρονικά²² οικονομικά εγκλήματα .

Η φορολογική εγκληματικότητα συγκαταλέγεται ομοφώνως από την ποινική θεωρία στο «σκληρό πυρήνα» των οικονομικών εγκλημάτων .

²¹ η μη αναγκαία προμήθεια , η αποφυγή της επιβεβλημένης διαδικασίας ανάθεσης της σύμβασης , η αθέμιτη επιρροή επί του κύκλου των υποψήφιων προμηθευτών , η εκμετάλλευση αθέμιτων πληροφοριών για τη διαμόρφωση των συμφερότερων προσφορών , η εκμετάλλευση αθέμιτων πληροφοριών για τη συνολολόγηση συμφωνιών – καρτέλ , η εκ των υστέρων μείωση της προσφοράς , η προκατειλημμένη αξιολόγηση προσφορών

²² hacking , απάτη με υπολογιστή , αλλοίωση δεδομένων , πλαστογραφία , domain grabbing και εκβίαση , spamming

II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΒΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

1. Τα αίτια και οι συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας

Η φορολογική παραβατικότητα, η οποία εντάσσεται στη σφαίρα του οικονομικού ποινικού δικαίου, από «κατ' επάγγελμα παραβάτες του νόμου», αλλά και από «νομοταγείς» πολίτες είναι μία από τις πιο χαρακτηριστικές μορφές οικονομικής παραβατικότητας, η οποία κάθε χρόνο παρουσιάζει θεαματική αύξηση, γεγονός που οφείλεται σε πολλούς λόγους, όπως η αίσθηση περί φορολογικής αδικίας και η αποδιοργάνωση, η ασυνέπεια και η διαφθορά των ελεγκτικών και διωκτικών μηχανισμών. Η διαρκώς μεταβαλλόμενη φορολογική νομοθεσία, η παροχή «επιβράβευσης» προς τους συστηματικούς φοροφυγάδες με επαναλαμβανόμενα μέτρα «αμνηστίας»²³, το χαμηλό επίπεδο των παρεχόμενων δημοσίων αγαθών και υπηρεσιών (παιδεία, υγεία, υποδομές για ανάπτυξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων κλπ.) και η δυσπιστία των πολιτών όσον αφορά στην αποτελεσματική και έντιμη διαχείριση του δημοσίου χρήματος²⁴ συμβάλλουν στην ενθάρρυνση του κακόπιστου φορολογούμενου και στη δημιουργία δυσφορίας και αγανάκτησης του καλόπιστου φορολογούμενου και καλλιεργούν τη φορολογική παραβατικότητα.

²³ βλ. τον πρόσφατο Νόμο 3746/2009 για τη ρύθμιση ληξιπρόθεσμων οφειλών σε http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/2_nomothesia_rs_sub.php, επίσης βλ. *Αγαπητό Γεώργιο*, Το μέγεθος της φοροδιαφυγής στην Ελλάδα, ΔΦΝ, τ. 51, 1997, σ. 1221 και σε <http://www.tovima.gr/default.asp?pid=2&ct=3&artid=134119&dt=10/06/2001#ixzz0oBKKEVVkG>: υποστηρίζει ότι οι φορολογικοί νόμοι αναμορφώνονται τουλάχιστον δύο φορές κάθε χρόνο και ότι οι κυριότερες αιτίες αύξησης της φοροδιαφυγής είναι η φορολογική αμνηστία οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές, η κακή διάρθρωση της οικονομίας, η ανεπάρκεια των δημόσιων υπηρεσιών και ειδικότερα των φοροτεχνικών υπηρεσιών, ο μη δημοκρατικός τρόπος διακυβέρνησης, η σπάταλη διαχείριση του δημόσιου χρήματος, οι επιεικείς ποινές για τις φορολογικές παραβάσεις, η ύφεση και ο μεγάλος δημόσιος τομέας ο οποίος συνεπάγεται υψηλό βαθμό κρατικών παρεμβάσεων στην οικονομική δραστηριότητα.

Επιπροσθέτως βλ. και *Φορτσάκη Θεόδωρο*, Η σημασία της θεωρίας στη διαμόρφωση του φορολογικού δικαίου, ΔΕΕ 11/2003, σ. 1206 επ.

²⁴ βλ. *Παπακυριάκου Θεόδωρο*, Φορολογικό Ποινικό Δίκαιο, Η Ποινική προστασία των φορολογικών αξιώσεων του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην ελληνική έννομη τάξη, Εκδόσεις Σάκκουλα Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2005 σ. 6 επ.

Η φορολογική ανειλικρίνεια έχει δυσμενέστατες δημοσιονομικές συνέπειες . Βασική συνέπεια της φορολογικής παραβατικότητας²⁵ (φοροδιαφυγής υπό ευρεία εννοία) είναι ότι το ελληνικό κράτος χάνει ένα μεγάλο μέρος των νόμιμων εσόδων του και με αυτόν τον τρόπο περιέρχεται τόσο σε αδυναμία χρηματοδότησης των προγραμματισμένων δαπανών του ,όσο και γενικότερα σε αδυναμία συστηματικής και αποτελεσματικής άσκησης της οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής του .

Δέον να σημειωθεί ότι η διενέργεια των δημοσίων εσόδων ρυθμίζεται κατά βάση από τον **Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων** (ν.δ. 356/1974) , ο οποίος αποσκοπεί στην «είσπραξη των εκ πάσης φύσεως δημοσίων εσόδων» , τα οποία έχουν βεβαιωθεί και καταστεί ληξιπρόθεσμα .Η έννοια των δημοσίων εσόδων συνιστά θεμελιώδη όρο του δημοσιονομικού δικαίου , στον οποίο εντάσσεται και το δίκαιο της διοικητικής εκτέλεσης .Γενικότερα , η διενέργεια των δημοσίων εσόδων αποτελεί το ένα μέρος εκτέλεσης του κρατικού προϋπολογισμού , ενώ το άλλο είναι η διενέργεια των δημόσιων δαπανών .Κυριότερη πηγή των δημοσίων εσόδων είναι η φορολογία , με συνέπεια να υποστηρίζεται ότι το σύγχρονο κράτος είναι φορολογικό κράτος ,καθώς για την πραγμάτωση των γενικότερων οικονομικών ,κοινωνικών και ιστορικών επιδιώξεών του βασίζεται στα φορολογικά έσοδα²⁶ .

Έτερη συνέπεια της φορολογικής παραβατικότητας είναι ότι ματαιώνεται η επίτευξη των μη ταμειευτικών στόχων ,υπονομεύοντας έτσι τον ευρύτερο κυβερνητικό κοινωνικοοικονομικό σχεδιασμό .Επιπροσθέτως διαταράσσεται η ομαλή λειτουργία της ιδιωτικής οικονομίας και η κοινωνική συνοχή .Και αυτό διότι ευνοούνται οικονομικά οι φοροφυγάδες , σε βάρος των συνεπών και ειλικρινών φορολογούμενων , οι οποίοι εν τέλει επωμίζονται τα δημόσια βάρη , με αποτέλεσμα να δημιουργείται μία τεράστια κοινωνική αδικία και να καταλύεται η αρχή της φορολογικής ισότητας .

Τέλος, έχει παρατηρηθεί ότι κατά κανόνα οι φοροφυγάδες προέρχονται από ανώτερες εισοδηματικές τάξεις (ελεύθεροι επαγγελματίες , επιχειρήσεις κλπ.)

²⁵ για συνέπειες της φορολογικής παραβατικότητας βλ. *Παπακυριάκου Θ.*, *ό.π.*, σ. 14 επ.

²⁶ για διενέργεια δημοσίων εσόδων βλ. *Γέροντα Απόστολο και Ψάλη Αθανάσιο* , *ό.π.* , σ. 359 επ.

2. Οι τρεις βασικοί τύποι εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας :

2.1. Γενικά

Εξαιρώντας εκείνες τις περιπτώσεις , οι οποίες συνίστανται σε απλή παράβαση των κανόνων επιμέλειας και δεν υποκρύπτουν πρόθεση του φορολογούμενου να μεθοδεύσει τη μείωση της νόμιμης φορολογικής επιβάρυνσής του , μπορεί κανείς να διακρίνει τρεις βασικούς τύπους εκδήλωσης της φορολογικής παραβατικότητας : τη φοροαποφυγή , τη φοροδιαφυγή και τη φορο-υπερημερία²⁷ .

Κοινό χαρακτηριστικό των τριών αυτών τύπων συμπεριφοράς είναι ότι ένα πρόσωπο , που υπόκειται σε φορολόγηση , επιχειρεί να αποφύγει εν όλω ή εν μέρει την εκπλήρωση της νόμιμης φορολογικής οφειλής του .Λαμβάνοντας υπόψη το κοινό αυτό χαρακτηριστικό , οι τρεις μορφές παραβατικότητας μπορούν να υπαχθούν σε μία ενιαία κατηγορία , αυτή της φοροδιαφυγής εν ευρεία εννοία .

Η διαφοροποίηση των τριών αυτών τύπων συμπεριφοράς έγκειται στο *χρονικό σημείο εκδήλωσής τους* αφενός και στα *μέσα* που μετέρχεται το υποκείμενο σε φορολόγηση πρόσωπο για να επιτύχει τη μη εκπλήρωση της φορολογικής οφειλής του αφετέρου .

Όσον αφορά στο πρώτο κριτήριο , ήτοι το χρονικό σημείο εκδήλωσης της συμπεριφοράς , αξιосωμείωτα είναι τα κάτωθι :

*Οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου γεννιούνται τυπικά - θεωρητικά αυτόματα κατά τη στιγμή που θα συντρέξουν στο πρόσωπο του φορολογούμενου οι από το φορολογικό νόμο ειδικές προϋποθέσεις. Ωστόσο, λόγω της πολυπλοκότητας της φορολογικής νομοθεσίας ο προσδιορισμός των απαιτήσεων αυτών γίνεται ουσιαστικά - πραγματικά στα πλαίσια της διοικητικής βεβαιωτικής διαδικασίας, η οποία πραγματοποιείται σε δύο στάδια*²⁸ .

²⁷ βλ. Άρθρο 23 ν. 2523/1997 (παράλειψη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο)

²⁸ βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σ. 8, 9.

2.2. Τα στάδια που διέρχονται οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου μέχρι να εισπραχθούν και να ενσωματωθούν στην περιουσία του Δημοσίου ως έσοδα

ΔΕΟΝ να σημειωθεί ότι οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου μέχρι να εισπραχθούν και να ενσωματωθούν στην περιουσία του Δημοσίου ως έσοδα , διέρχονται από τα κάτωθι στάδια ²⁹ :

2.2.1. Το στάδιο της «**νομοθετικής πρόβλεψης**» (ψήφιση και έναρξη ισχύος νόμου)

2.2.2. Το στάδιο της «**γέννησης**» (χρονικό σημείο συνδρομής στο πρόσωπο του φορολογούμενου των προϋποθέσεων του φορολογικού νόμου) .

2.2.3. Το στάδιο της «**βεβαίωσης**» των δημοσίων εσόδων , το οποίο περιλαμβάνει δύο έτερα στάδια .

Η διαδικασία της βεβαίωσης των δημοσίων εσόδων διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στο δίκαιο της διοικητικής εκτέλεσης , καθώς οδηγεί στη γένεση του νόμιμου τίτλου και τυπικά ενεργοποιείται η διαδικασία είσπραξης των δημοσίων εσόδων με τη λήψη των προβλεπόμενων από τον ΚΕΔΕ μέτρων εκτέλεσης. Ειδικότερον , **βεβαίωση των δημοσίων εσόδων είναι η εξακρίβωση του νόμιμου της απαιτήσεως του δημοσίου από την αρμόδια διοικητική αρχή , ο προσδιορισμός του προσώπου του οφειλέτη , του ποσού και της αιτίας της οφειλής.**³⁰

Δηλαδή **α)** εξατομικεύεται η φορολογική αξίωση με τη συγκρότηση «**τίτλου βεβαίωσης και «είσπραξης**» αυτής, ήτοι συντάσσεται ο τίτλος είσπραξης³¹ από το

²⁹ βλ. Παπακυριάκου Θ. σελ. 194 επ.

³⁰ βλ. Γέροντα Απ. και Ψάλλη Αθ. ,οπ. παραπ. , σ. 365-373 και για πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου και την εν ευρεία και εν στενή εννοία βεβαίωση βλ. και Φινικαλιώτη Κωνσταντίνω , Φορολογικό Δίκαιο , εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη 1998 , σ.238-240

³¹ χρηματικός κατάλογος ή ατομικό φύλλο βεβαίωσης

αρμόδιο όργανο και αποστέλλεται στην αρμόδια ταμειακή υπηρεσία ίνα γίνει η ταμειακή βεβαίωση του χρέους και β) με την «**ταμειακή βεβαίωση**» το δημόσιο έσοδο μπορεί πλέον να εισπραχθεί και με τα μέσα καταναγκασμού του διοικητικού δικαίου , ήτοι με τη λήψη μέτρων διοικητικής εκτέλεσης δυνάμει των διατάξεων του ΚΕΔΕ (π.χ. πλειστηριασμός ακινήτου)

Η διοικητική διαδικασία της βεβαίωσης κινείται αυτεπάγγελτα (οίκοθεν) και η διοίκηση οφείλει για λόγους διαφάνειας να προβεί στη ρητή έναρξη της σχετικής διαδικασίας .

ι. Η «φορολογική βεβαίωση» ως το πρώτο στάδιο της διοικητικής «βεβαιωτικής» διαδικασίας

Το **πρώτο στάδιο**, που έχει ως στόχο να καταστήσει την απαίτηση του Δημοσίου βέβαιη και εκκαθαρισμένη, είναι η *βεβαίωση ευρείας έννοιας ή φορολογική βεβαίωση* , δυνάμει της οποίας προσδιορίζεται ποιοτικά και ποσοτικά η χρηματική απαίτηση του Δημοσίου , η οποία δεν ενσωματώνει ακόμη αξίωση του Δημοσίου , καθώς δε συνιστά δημόσιο έσοδο.

Γενεσιουργός αιτία για τη διαδικασία αυτή είναι οι σχετικές διατάξεις δημοσίου δικαίου , η εφαρμογή των οποίων έχει ως συνέπεια τον καταλογισμό χρηματικού βάρους σε βάρος φυσικών ή νομικών προσώπων και η γένεση υπέρ του Δημοσίου χρηματικής φύσεως απαιτήσεως .

Όσον αφορά στα φορολογικά έσοδα , αφετηρία είναι οι ειδικές διατάξεις του σχετικού φορολογικού νόμου , με τις οποίες ορίζονται τα υποκειμενικά και αντικειμενικά στοιχεία του φόρου , γεννάται η φορολογική ενοχή και προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση των πολιτών . Η **φορολογική αρχή** διαθέτει δέσμια αρμοδιότητα για τον προσδιορισμό και την επιβολή των φόρων , καθώς η διαδικασία αυτή θεμελιώνεται στην συνταγματικά κατοχυρωμένη *αρχή της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου* .(Άρθρο 78 Σ)

Η **φορολογική βεβαίωση** συνίσταται στη **σύνταξη χρηματικού καταλόγου και στην αποστολή του στο δημόσιο ταμείο** .Ο προσδιορισμός της απαίτησης γίνεται από το καθ' ύλην αρμόδιο όργανο , άλλως σε αντίθετη περίπτωση ο νόμιμος τίτλος είναι νομικά πλημμελής και μπορεί να προσβληθεί ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων .

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η υπό ευρεία έννοια βεβαίωση του φόρου συνδέεται, καταρχήν, με την έννοια του τίτλου βεβαίωσης (λ.χ. φορολογική δήλωση) ,βάσει του οποίου η φορολογούσα Αρχή προβαίνει στην εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου, στον προσδιορισμό δηλαδή της προς είσπραξη απαίτησης³². Δηλαδή το αρμόδιο όργανο με βάση το συγκεκριμένο «τίτλο βεβαίωσης» *συντάσσει και αποστέλλει στην ταμειακή υπηρεσία χρηματικό κατάλογο ή ατομικό φύλλο βεβαίωσης* , όπου προσδιορίζεται ποσοτικά και ποιοτικά η προς είσπραξη απαίτηση («τίτλος είσπραξης»).

Έτσι το χρέος του οφειλέτη του Δημοσίου αποκτά το χαρακτήρα της βέβαιης και εκκαθαρισμένης απαίτησης. Κατά το στάδιο αυτό η απαίτηση δεν είναι εισπρακτέα , καθώς δεν εμφανίζεται ως έσοδο του δημοσίου , αλλά διενεργείται απλώς η πιστοποίηση της οφειλής , η ικανοποίηση της οποίας τελεί υπό την αίρεση της ταμειακής βεβαίωσης .

Η σημαντικότερη έννομη συνέπεια της φορολογικής βεβαίωσης είναι η γένεση του νόμιμου (εκτελεστού) τίτλου³³ .

ii. Η «ταμειακή βεβαίωση» ως το δεύτερο στάδιο της διοικητικής «βεβαιωτικής» διαδικασίας

Το δεύτερο στάδιο, είναι η βεβαίωση στενής έννοιας (*stricto sensu*) ή ταμειακή βεβαίωση που αποσκοπεί στο να καταστήσει την απαίτηση που εξατομικεύεται στον τίτλο είσπραξης δημόσιο έσοδο ,δυνάμενο να εισπραχθεί με τα μέσα καταναγκασμού του Κ.Ε.Δ.Ε. Ειδικότερον στο στάδιο αυτό η απαίτηση , που ενσωματώνεται στο νόμιμο τίτλο, εμφανίζεται ως δημόσιο έσοδο και εισπράττεται από τις αρμόδιες ταμειακές υπηρεσίες του κράτους βάσει χρηματικών καταλόγων³⁴ .Εκδίδεται τριπλότυπο αποδεικτικό παραλαβής του εισπρακτέου εσόδου και κατ' αυτόν τον τρόπο συντελείται η ταμειακή βεβαίωση .Η χρονολογία μάλιστα έκδοσης του τριπλότυπου αυτού αποτελεί και τη χρονολογία της ταμειακής βεβαίωσης .Βασική τυπική προϋπόθεση για τη διενέργεια της ταμειακής

³² βλ. Θεοχαρόπουλο Λουκά, Φορολογικών Δίκαιον Γενικών, , πρώτη έκδοση 1981, σ.178-180.

³³ για νόμιμο τίτλο βλ. Γέροντα Απ. και Ψάλλη Αθ. ,οπ. παραπ. , σ. 373-378

³⁴ βλ. Γέροντα Απ. και Ψάλλη Αθ. ,οπ. παραπ. , σ. 365-373, σ.371,372.

βεβαίωσης και στη συνέχεια της διοικητική εκτέλεσης είναι η προηγούμενη νομότυπη σύσταση έγκυρου **νόμιμου τίτλου** .

Δηλαδή η ταμειακή βεβαίωση συνίσταται στην *εμφάνιση* του υπό της φορολογικής αρχής *βεβαιωθέντος φόρου* , στα τηρούμενα από την Ταμειακή Υπηρεσία *βιβλία και στοιχεία* , ως *εισπρακτέου δημόσιου εσόδου*. Λαμβάνει δε χώρα , αναλυτικότερα από την ταμειακή αρχή , αρμόδια προς είσπραξη των χρηματικών απαιτήσεων του Δημοσίου και δη εν προκειμένω , βάσει των αποστελλομένων σε αυτήν από τη φορολογική αρχή χρηματικών καταλόγων .

Με την ταμειακή βεβαίωση του φόρου περατώνεται η βεβαιωτική διαδικασία και ακολουθεί πλέον το στάδιο είσπραξης της σχετικής απαίτησης του Δημοσίου³⁵.

iii. Το έγκλημα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 προηγείται της ταμειακής βεβαίωσης και θέτει σε κίνδυνο την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, δρομολογώντας τον κίνδυνο μόνιμης πλάνης³⁶ (ή άγνοιας) των φορολογικών αρχών .

Από τα δύο στάδια διοικητικής βεβαιωτικής διαδικασίας , **το δεύτερο στάδιο αποτελεί το καίριο χρονικό σημείο** , βάσει του οποίου θα κατηγοριοποιηθούν οι συμπεριφορές φορολογικής παραβατικότητας .Και αυτό για δύο λόγους , αφενός μεν διότι *χρησιμοποιείται (έμμεσα) από το νομοθέτη κατά τη νομοτυπική διάπλαση των φορολογικών αδικημάτων* (π.χ. τα Άρθρα 17 , 18 και **19 Ν 2523/1997** και το Άρθρο 155 του Ν 2960/2001 **περιγράφουν συμπεριφορές που προηγούνται της ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής** , ήτοι του δεύτερου σταδίου , ενώ το Άρθρο 25 Ν 1882/1990 περιγράφει συμπεριφορές που έπονται της ταμειακής βεβαίωσης της οφειλής) και αφετέρου διότι *διευκολύνει την ανάδειξη μορφών αδίκου κατά την τέλεση φορολογικών παραβάσεων*³⁷ .

³⁵ βλ. *Θεοχαρόπουλο Λουκά* ,Φορολογικό Δίκαιο Γενικό , τόμος πρώτος , ημίτομος Α΄, δευτέρα έκδοση , Θεσσαλονίκη , 2002 , σ. 182επ.

³⁶ βλ. *εισηγητική έκθεση* του Ν. 1591/1986 (ΔΦΝ 1986, σ. 420), η οποία αναφέρεται στην φορολογική απάτη

³⁷ βλ. *Παπακυριάκου Θ.*, *ό.π.* , σ. 197

Από την άλλη πλευρά ωστόσο, αυτό που διαφοροποιεί μεταξύ τους τις εν λόγω μορφές συμπεριφοράς είναι τα μέσα που μετέρχεται το υποκείμενο σε φορολόγηση πρόσωπο για να επιτύχει τον στόχο της μη εκπλήρωσης της φορολογικής οφειλής του. Το γεγονός αυτό τους προσδίδει και το διαφορετικό εννοιολογικό τους περιεχόμενο.

Με αυτόν τον τρόπο θέτει σε κίνδυνο την ίδια την υπόσταση της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου, δρομολογώντας τον κίνδυνο μόνιμης πλάνης (ή άγνοιας) των φορολογικών αρχών.

2.2.4. Το στάδιο της «είσπραξης» , οπότε και το χρηματικό ποσό που αποτελεί αντικείμενο της φορολογικής αξίωσης , ήτοι φορολογικό έσοδο και αποτελεί μέρος της περιουσίας του Δημοσίου

2.3. Φοροαποφυγή του φορολογούμενου με τη χρήση νόμιμων μέσων (π.χ. offshore εταιρείες σε κράτη που αποτελούν φορολογικούς παράδεισους , ήτοι σε κράτη με μη οργανωμένες κεφαλαιαγορές)

Κύριο χαρακτηριστικό της φοροαποφυγής είναι ότι ο φορολογούμενος επιδιώκει έναν αποδοκιμαζόμενο από την έννομη τάξη σκοπό *χρησιμοποιώντας όμως καταρχήν νόμιμα μέσα και μάλιστα με τέτοιο τρόπο* , ώστε να μην μπορεί να στοιχειοθετηθεί μορφή εικονικότητας³⁸ . Ειδικότερον , *εκμεταλλεύεται είτε κενά και ατέλειες της φορολογικής νομοθεσίας* είτε θεσμικές δυνατότητες που του παρέχει η (διεθνής ή εθνική) έννομη τάξη και έτσι *διαμορφώνει τα κρίσιμα για την φορολόγησή του πραγματικά δεδομένα κατά τέτοιο τρόπο, ώστε αυτά να εκφεύγουν από το «γράμμα» του φορολογικού νόμου*, ενώ την ίδια στιγμή , ως ενιαίο οικονομικό σύνολο, καλύπτονται από το πνεύμα του σχετικού αυτού νόμου. Έτσι μία τέτοια συμπεριφορά δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως προφανώς παράνομη, αλλά ενδέχεται να αξιολογηθεί ως καταχρηστική ή να θεωρηθεί συνιστά καταστρατήγηση νόμου.

Κατά την άποψή μου , πρόκειται για νόμιμη χρήση των δικαιωμάτων που παρέχει η ίδια η νομοθεσία στο φορολογούμενο και εξ' αυτού του λόγου δεν υπάρχει καταχρηστική άσκηση των δικαιωμάτων αυτών .

Οι εξωχώριες – υπεράκτιες (offshore) εταιρείες αποτελούν το κατεξοχήν εργαλείο φοροαποφυγής . Συστήνονται σε κράτη³⁹ που αποτελούν φορολογικούς παραδείσους , ήτοι σε κράτη που δεν έχουν ακόμα οργανωμένες κεφαλαιαγορές αλλά έχουν σωρεία χαρακτηριστικών που διευκολύνουν το οργανωμένο έγκλημα .Τα χαρακτηριστικά των «οικονομικών παραδείσων» είναι η φοροαπαλλαγή , η απόλυτη άρνηση συνεργασίας τους με τις δικαστικές αρχές έτερων κρατών για την παροχή πληροφοριών , η νομοθεσία τους που εγγυάται το απόρρητο των εταιρειών, οι σύγχρονες ηλεκτρονικές επικοινωνίες ,που διευκολύνουν ξένες επιχειρήσεις να

³⁸ βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π. ,σ. 10επ.

³⁹ Ευρωπαϊκοί φορολογικοί παράδεισοι υπάρχουν στην Ανδόρα , στην Κύπρο , στο Γιβραλτάρ , στο Λίχτενσταϊν , στη Μαδέρα , στο Μονακό και στην Ελβετία .Έτεροι φορολογικοί παράδεισοι υπάρχουν στις Μπαχάμες ,στον Παναμά , στις Βερμούδες ,στην Κостаρίκα ,στις Αντίλλες ,στη Σιγκαπούρη , στο Μπαχρέιν στο Ντουμπάι , στο Λίβανο , και νησιά Κουκ , στα νησιά Μαρσάλ , στις νήσους Καϊμάν , στις Σεϋχέλλες κ.α .

μεταφέρουν την έδρα τους σε οικονομικούς παραδείσους ,οι ενδιαφέρουσες τουριστικές συναλλαγές που δικαιολογούν μεγάλες μετακινήσεις ρευστού χρήματος , η παροχή δυνατότητας χρησιμοποίησης ως τοπικού νομίσματος ,σοβαρού διεθνούς νομίσματος , κατά προτίμηση του δολαρίου , οι κυβερνήσεις , που είναι σχετικά αδιάφορες σε εξωτερικές πιέσεις , η γεωγραφική θέση ,που είναι κατάλληλη για επαγγελματικά ταξίδια με προορισμό πλούσιες γειτονικές χώρες⁴⁰ .

Οι φορολογικοί αυτοί παράδεισοι **προσφέρονται κυρίως για τη «νομιμοποίηση» εσόδων που προέρχονται από παράνομες δραστηριότητες** , τα οποία μεταφέρονται στο εξωτερικό πριν ανακυκλωθούν στο σύστημα διεθνών πληρωμών για να υπάρξει σύγχυση όσον αφορά στα ίχνη που μαρτυρούν την προέλευσή τους .Η διαδικασία είναι απλούστατη : Ο «πλύντης» προσφεύγει σε έναν από τους πολυάριθμους χώρους που προσφέρουν τη δυνατότητα **να δημιουργηθεί εταιρεία μέσα σε λίγα λεπτά , η οποία στην πραγματικότητα δεν αναπτύσσει καμία επενδυτική , χρηματοοικονομική ή παραγωγική δραστηριότητα στη χώρα , όπου βρίσκεται η καταστατική και όχι η πραγματική της έδρα** .Η συνδρομή των δικηγόρων στο να συμβουλέψουν τους πελάτες τους δια το πώς θα «κρύψουν» τις πηγές προέλευσης του βρώμικου χρήματος , καλυπτόμενοι πίσω από το μανδύα του επαγγελματικού απορρήτου , είναι συνηθέστατη και συνιστά αστικό και ποινικό αδίκημα .

⁴⁰ βλ. Ζησιάδη Β , ό.π. , σ. 74

2.4. Φοροδιαφυγή εν ευρεία εννοία με τη χρήση παράνομων μέσων για την επίτευξη παράνομου σκοπού

Η φοροδιαφυγή υπό ευρεία εννοία εμφανίζεται σε μεταγενέστερο χρονικά στάδιο από τη φοροαποφυγή . Ο φορολογούμενος μετέρχεται παράνομα μέσα για να πετύχει έναν παράνομο σκοπό .Ειδικότερον εξαπατά τις αρμόδιες για τη διεξαγωγή της φορολογικής διοικητικής διαδικασίας αρχές με την αλλοίωση των φορολογικών του δεδομένων .Ειδικότερα επενεργεί με παράνομες πράξεις ή παραλείψεις στη διαδικασία εξατομίκευσης της φορολογικής οφειλής του από τις αρμόδιες αρχές , επιχειρώντας να επιτύχει είτε το μη καταλογισμό φορολογικής οφειλής , είτε τον καταλογισμό οφειλής σε ύψος μικρότερο από το νόμιμα προβλεπόμενο .Ο φορολογούμενος , με άλλα λόγια ψεύδεται ή σιωπά με αθέμιτο⁴¹ τρόπο ενώπιον των φορολογικών αρχών , προκειμένου να πετύχει τον παράνομο σκοπό του , ήτοι τη μη εκπλήρωση των φορολογικών του υποχρεώσεων .

Έτσι λοιπόν στο εννοιολογικό περιεχόμενο της φοροδιαφυγής υπό ευρεία έννοια μπορούμε να εντάξουμε ενδεικτικώς τις κάτωθι περιπτώσεις:

- i) όταν ο φορολογούμενος υποβάλλει ανακριβή δήλωση εισοδήματος⁴² **(φοροδιαφυγή υπό στενή έννοια)**
- ii) όταν δεν αποδίδει στο Δημόσιο τον οφειλόμενο ΦΠΑ (φορο-υπεξαίρεση)⁴³ ή
- iii) όταν αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία (φορο-πλαστογραφία)⁴⁴.

⁴¹ κατά παράβαση της υποχρέωσης παροχής πληροφοριών και συνεργασίας (π.χ. υποβολή φορολογικών δηλώσεων) που επιβάλλει στο φορολογούμενο η νομοθεσία .

⁴² το Άρθρο 17 του Νόμου 2523/1997 περιγράφει το αδίκημα της φοροδιαφυγής υπό στενή έννοια , η οποία τελείται με την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος.

⁴³ Σύμφωνα με το Άρθρο 18 του Νόμου 2523/1997 : Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), του φόρου κύκλου - εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψήφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α .

Το Άρθρο αυτό θεμελιώνει μία μορφή φορο-υπεξαίρεσης ,αφού τον οφειλόμενο ξένο φόρο που ο δράστης του εγκλήματος δεν αποδίδει ,τον έχει ήδη στην κατοχή του .

Η ανωτέρω συμπεριφορά δύναται να ενταχθεί στην τυπολογική κατηγορία της απάτης⁴⁵ με τη γενική του όρου έννοια .Ειδικότερα **ο δράστης προσπαθεί να παραπλανήσει τη φορολογική αρχή ,προκειμένου αυτή είτε να μην ασκήσει καθόλου τη νόμιμη αρμοδιότητά της για βεβαίωση και είσπραξη της φορολογικής οφειλής είτε να ασκήσει την αρμοδιότητά της εσφαλμένως βεβαιώνοντας και εισπράττοντας ποσόν μικρότερο του κατά νόμο οφειλόμενου**⁴⁶ Ωστόσο το Άρθρο 386 ΠΚ λόγω της αρχής της ειδικότητας , σύμφωνα με την οποία οι ειδικοί κανόνες υπερισχύουν των γενικών , πρέπει στην προκειμένη περίπτωση να μην εφαρμόζεται λόγω της εφαρμογής των ειδικότερων διατάξεων του Νόμου 2523/1997 , σε περιπτώσεις παραβάσεων που πλήττουν **αποκλειστικά** φορολογικές αξιώσεις του δημοσίου .

Για να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της φοροδιαφυγής , ο Έλληνας νομοθέτης προέβη σε ρυθμίσεις , που αφορούν στον καθορισμό δυσμενούς τρόπου φορολόγησης αφενός και στην επιβολή διοικητικών (πρόστιμα) και ποινικών κυρώσεων αφετέρου.

Δέον να τονιστεί ότι **ο Νόμος 2523/1997**⁴⁷ (ΦΕΚ Α΄179/11/9/97) ,που αφορά στις διοικητικές και φορολογικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις ,**έχει χαρακτηριστεί και ως «Φορολογικό Ποινολόγιο»**⁴⁸ και αποτελεί το κύριο νομοθέτημα για την αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής .

⁴⁴ βλ. Ζιούβα Δημήτρη σε Κουράκη Νέστωρα (με τη συνεργασία Δημήτρη Α. Ζιούβα) , Τα Οικονομικά Εγκλήματα ΙΙ , Ειδικό μέρος , τόμος δεύτερος , εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα , Αθήνα – Κομοτηνή 2007 , σ. 28

⁴⁵ βλ. Άρθρο Γιαννίδη Ιωάννη , Η αξία του πράγματος ως «γεγονός» στο έγκλημα της απάτης σε Ποινικά Χρονικά ΛΕ , σ. 92 επ.

⁴⁶ βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π. , σ. 13

⁴⁷ ν 2523/1997 : Α 1-3 πρόσθετοι φόροι , Α 4-9Α πρόστιμα , Α 17-21 ποινικές κυρώσεις , Α 22-23 κυρώσεις για την είσπραξη δημοσίων εσόδων , Α 24-25 μεταβατικές και καταργούμενες διατάξεις , Α 26-38 άλλες διατάξεις

⁴⁸ βλ. Φινοκαλιώτη Κ. , Φορολογικό Δίκαιο 1999 ,εκδόσεις Σάκκουλα Θεσσαλονίκη : Οι κυρώσεις για παραβάσεις φορολογικών διατάξεων , ποινικές κυρώσεις , σ. 407

2.5. Στατιστικά δεδομένα φοροδιαφυγής των ετών 2006 - 2009

Αύξηση της τάξης του 27% παρουσιάζουν τα εκτιμώμενα πρόστιμα που προέκυψαν συνολικά από τους ελέγχους της ΥΠΕΕ, κατά το πρώτο εννιάμηνο του 2009 ⁴⁹, σε σύγκριση με την αντίστοιχη περίοδο του 2008. Το ύψος των προστίμων εκτιμάται συγκεκριμένα σε ποσό πλησίον του 1,5 δισ. ευρώ (1.449.146.306 ευρώ), έναντι 1.138.210.937 ευρώ τους εννέα μήνες του 2008.

Ειδικότερα, τα εκτιμώμενα πρόστιμα για παραβάσεις πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων εμφανίζουν αύξηση 31%, τα πρόστιμα για τελωνειακές παραβάσεις αύξηση 29% και τα πρόστιμα για τη μη απόδοση ΦΠΑ, ΦΜΥ και λοιπών παρακρατούμενων φόρων, είναι αυξημένα κατά 22%. Όσον αφορά το μήνα Σεπτέμβριο 2009, τα εκτιμώμενα πρόστιμα από τους ελέγχους που ολοκλήρωσε η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων παρουσιάζουν αύξηση κατά 242%, σε σύγκριση με τον αντίστοιχο μήνα του 2008. Συγκεκριμένα, για το Σεπτέμβριο του 2009 τα εκτιμώμενα πρόστιμα φθάνουν το ποσό των 310.607.811 ευρώ, έναντι 90.730.222 ευρώ, τον αντίστοιχο μήνα του 2008. Κατά 237%, από 68.855.080 ευρώ το 2008 σε 232.077.951 ευρώ το Σεπτέμβριο του 2009, αυξήθηκαν τα εκτιμώμενα πρόστιμα για παραβάσεις πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων, ενώ κατά 13% (17.696.598 ευρώ, έναντι 15.667.992 ευρώ το 2008) αυξήθηκαν τα εκτιμώμενα πρόστιμα για τη μη απόδοση ΦΠΑ, ΦΜΥ και των λοιπών παρακρατούμενων φόρων. Ιδιαίτερη αύξηση εμφανίζουν και τελωνειακές παραβάσεις, για τις οποίες τα εκτιμώμενα πρόστιμα φθάνουν το ποσό των 36.339.080 ευρώ, έναντι 515.064 ευρώ το Σεπτέμβριο του 2008.

Σύμφωνα με δημοσιογραφική πηγή ⁵⁰ επτά εμπορικές επιχειρήσεις συντήρησης κτιριακών εγκαταστάσεων, σκραπ, σιδήρου, καθώς και κατασκευής ενδυμάτων, που ενέχονται σε κυκλώματα έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 12,2 εκατ. ευρώ, εντοπίστηκαν το 2009. Τις επιχειρήσεις που φοροδιέφευγαν και στις οποίες καταλογίστηκαν πρόστιμα 36,76 εκατ. ευρώ εντόπισε η Περιφερειακή Διεύθυνση της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων Αττικής στο πλαίσιο προγραμματισμένων ελέγχων που διενήργησε σε εμπορικές επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα σε εταιρεία εμπορίας σιδήρου στην Αθήνα διαπιστώθηκε

⁴⁹ <http://www.ypee.gr/PIndex.aspx?pid=13>

⁵⁰ http://archive.enet.gr/online/online_text/c=114,dt=12.02.2008,id=38832040

η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων 2.860.891 ευρώ μόνο κατά τη διάρκεια της διετίας 2002-2003 , σε εταιρεία εμπορίας μετάλλων (σκραπ) στην Αθήνα διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων 1.682.160 ευρώ , σε τρεις επιχειρήσεις κατασκευής ενδυμάτων, εμπορίας παλαιού σιδήρου και εμπορίας μετάλλου διαπιστώθηκε ότι εξέδωσαν εικονικά στοιχεία 1.371.099 ευρώ , σε επιχείρηση χονδρικού εμπορίου παλαιοσιδήρων και κατασκευής και συντήρησης κτιριακών εγκαταστάσεων στην Αθήνα διαπιστώθηκε ότι είχαν εκδοθεί 755 εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας 5.301.644 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ , σε επιχείρηση εμπορίας μετάλλων του νομού Αττικής διαπιστώθηκε η έκδοση 476 εικονικών φορολογικών στοιχείων αξίας 1.036.708 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ. Η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων που εντοπίστηκαν, ανήρχετο στα 12.252.502 ευρώ, ενώ τα πρόστιμα που θα επιβληθούν ανέρχονται συνολικά σε 36.757.506 ευρώ. Ήδη συντάχθηκαν και στάλθηκαν στις εφορίες οι εκθέσεις καταλογισμού φόρων και προστίμων .

Σύμφωνα με έτερη δημοσιογραφική πηγή⁵¹ έτερο μεγάλο κύκλωμα έκδοσης και διακίνησης πλαστών και εικονικών τιμολογίων εξαρθρώθηκε από την Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής της ΥΠΕΕ, το οποίο διέθεσε στην αγορά χιλιάδες τιμολόγια. Το ύψος της φοροδιαφυγής ανέρχεται στο ποσόν των 13 εκατομμυρίων ευρώ και στην υπόθεση με την ιδιότητα του «πελάτη» εμπλέκονται μεγάλες και γνωστές επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα εταιρία με έδρα την Αθήνα και μοναδική εγκατάσταση γραφείο 25τμ εξέδιδε πλαστά και εικονικά τιμολόγια. Τα αντικείμενα εργασιών της εταιρείας είναι: α) το χονδρικό εμπόριο μηχανημάτων, ξύλου, ηλεκτρολογικού υλικού, ειδών οικιακής χρήσης, σιδήρου, χάλυβα, ορυκτέλαιων, λιπαντικών, οικοδομικών υλικών, ελαστικών, χρηματοκιβωτίων ,β) η κατασκευή-συντήρηση κτιριακών εγκαταστάσεων, υπόστεγων, βιομηχανικών δαπέδων, στεγών και γ) οι επισκευές αυτοκινήτων Μόνο στο λεκανοπέδιο Αττικής εντοπίστηκαν 131 λήπτες πλαστών τιμολογίων. Σύμφωνα με τις εκτιμήσεις ειδικών της ΥΠΕΕ η συγκεκριμένη εταιρία αποτελεί την απαρχή κυκλώματος διακίνησης πλαστών τιμολογίων. Αναλυτικά στην συγκεκριμένη εταιρία πιστοποιήθηκαν 1508 παραβάσεις και τα καταλογισθέντα πρόστιμα υπερβαίνουν τα 30.000.000 €

Τέλος σημαντική υπόθεση πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων αποκάλυψε την 1-10-2009 η Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών,

⁵¹ <http://www.protothema.gr/economy/article/?aid=58665>

της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων. Συγκεκριμένα, δύο τεχνικές εταιρείες με έδρα την Αθήνα έλαβαν κατά τα έτη 2003 - 2006 εικονικά φορολογικά στοιχεία ύψους 30 εκατ. ευρώ, ενώ δεν απέδωσαν και ΦΠΑ, ύψους 5,5 εκατ. ευρώ.

Οι εταιρείες, οι οποίες δραστηριοποιούνται και σε δημόσια έργα, θα κληθούν να καταβάλουν πρόστιμα, τα οποία εκτιμώνται στο ποσό των 77 εκατομμυρίων ευρώ, δηλαδή 60 εκατομμύρια για τα εικονικά φορολογικά στοιχεία και 17 εκατομμύρια για τον μη αποδοθέντα ΦΠΑ. Η αποκάλυψη της υπόθεσης προέκυψε μέσα από τη διαδικασία πρόσθετων και διασταυρωτικών ελέγχων που διενήργησε η ΥΠΕΕ, σε συνέχεια άλλων υποθέσεων πλαστών - εικονικών φορολογικών στοιχείων. Κατά τη διάρκεια των πρόσθετων ελέγχων εξετάσθηκε πλήθος τραπεζικών λογαριασμών φυσικών και νομικών προσώπων, καθώς και άλλων στοιχείων και διαπιστώθηκε πληθώρα νομιμοφανών συναλλαγών, που ουδέποτε είχαν πραγματοποιηθεί.

Η ΥΠΕΕ συνεχίζει τον έλεγχο των στοιχείων προκειμένου να διαπιστώσει πιθανό ρόλο ενδιαμέσου των δύο τεχνικών εταιρειών, για την έκδοση άλλων εικονικών φορολογικών στοιχείων σε τρίτες τεχνικές εταιρείες, που σχετίζονται με τα ίδια δημόσια έργα..

Σύμφωνα με την παρουσίαση δράσης του **έτους 2008** , η ΥΠΕΕ διενήργησε ελέγχους στοχευμένους , διακίνησης και επεξεργασίας , που σκόπευαν μεταξύ άλλων και στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής . Ειδικότερον το έτος 2008 πραγματοποιήθηκαν συνολικά 45.095 στοχευμένοι έλεγχοι , σε συνδυασμό με την αξιοποίηση των διαθέσιμων δεδομένων του συστήματος TAXIS (Μητρώο , Εισόδημα , ΦΠΑ) , από τους οποίους προέκυψε **ποσοστό παραβατικότητας 39%** .⁵²

Οι κυριότερες παραβάσεις που διαπιστώθηκαν αφορούσαν στα εγκλήματα της φοροδιαφυγής . 1176.115 ήτο οι περιπτώσεις έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων ή από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό μη καταχωρημένο στα βιβλία και 19.961 ήταν οι περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών .

Πέρα από τους ανωτέρω ελέγχους , ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει και για το πολύ σημαντικό έργο που επιτελέστηκε από τους υπαλλήλους των Περιφερειακών Διευθύνσεων και αφορούσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα ανεπίσημα στοιχεία

⁵² <http://www.ypee.gr/PIndex.aspx?pid=13>

(δεύτερα βιβλία) , καθώς και επίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί και παραληφθεί αντίστοιχα από τις επιχειρήσεις . Από την επεξεργασία των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων προέκυψε μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών – πλαστών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων . Το έργο αυτό προέκυψε από την ολοκλήρωση 1.646 φορολογικών υποθέσεων παρελθόντων ετών . Η **παραβατικότητα** στην κατηγορία αυτή των **ελεγχόμενων επιχειρήσεων** κυμάνθηκε κατά μέσο όρο **στο 73%** . Οι κυριότερες παραβάσεις που καταλογίστηκαν αφορούσαν στην έκδοση ή λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών και ανήλθαν σε 24.589 περιπτώσεις . Δέον να σημειωθεί ότι **το 2008** εντοπίστηκαν 44.550 περιπτώσεις χρήσης (έκδοση ή λήψη) **εικονικών ή εικονικών – πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων** , η αξία των οποίων υπερβαίνει τα **946.000.000 ευρώ** .

Σύμφωνα με την **παρουσίαση δράσης του έτους 2007⁵³** , η ΥΠΠΕΕ εντόπισε 28.000 περιπτώσεις χρήσης (έκδοση ή λήψη) εικονικών ή εικονικών – πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων , η αξία των οποίων προσεγγίζει τα **500.000.000 ευρώ** . Ειδικότερον πραγματοποιήθηκαν το 2007 συνολικά 57.899 στοχευμένοι έλεγχοι , από τους οποίους προέκυψε ότι η **παραβατικότητα ανήλθε σε ποσοστό 39%** . Παρουσιάστηκαν 192.512 περιπτώσεις έκδοσης αθεώρητων φορολογικών στοιχείων ή από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό μη καταχωρημένο στα βιβλία . Εντοπίστηκαν 13.597 περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών .

Εκτός από τους ανωτέρω ελέγχους , ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει και για το πολύ σημαντικό έργο που επιτελέστηκε από τους υπαλλήλους των Περιφερειακών Διευθύνσεων και αφορούσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα ανεπίσημα στοιχεία (δεύτερα βιβλία) , καθώς και επίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί και παραληφθεί αντίστοιχα από τις επιχειρήσεις . Από την επεξεργασία των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων προέκυψε μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών – πλαστών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων . Το έργο αυτό προέκυψε από την ολοκλήρωση 1.725 φορολογικών υποθέσεων παρελθόντων ετών . Από τους ελέγχους αυτούς προέκυψαν 1.041 παραβάτες με 117.673 παραβάσεις . Η **παραβατικότητα** στην κατηγορία αυτή των **ελεγχόμενων επιχειρήσεων** κυμάνθηκε

⁵³ <http://www.ypee.gr/PIndex.aspx?pid=13>

κατά μέσο όρο **στο 60%**. Οι κυριότερες παραβάσεις που καταλογίστηκαν αφορούσαν : α) στην έκδοση ή λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών και ανήλθαν σε 15.168 περιπτώσεις και β) στην έκδοση αθεώρητων φορολογικών στοιχείων ή από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό μη καταχωρημένο στα βιβλία και ανήλθαν σε 48.116 περιπτώσεις .

Αποκαλυπτικά στοιχεία για τη δραστηριότητα και τον «τζίρο» των κυκλωμάτων με τα πλαστά και τα εικονικά τιμολόγια περιλαμβάνονται σε έκθεση-βόμβα της ΥΠ.Ε.Ε. στην οποία παρουσιάζεται ο απολογισμός δράσης της Υπηρεσίας για το έτος 2006.

Σύμφωνα με την **παρουσίαση δράσης του έτους 2006** , η ΥΠ.Ε.Ε. εντόπισε 20.851 περιπτώσεις χρήσης (έκδοση ή λήψη) εικονικών ή εικονικών – πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων , η αξία των οποίων ξεπερνά τα **505.000.000 ευρώ** .Ειδικότερον πραγματοποιήθηκαν το 2006 συνολικά 60.552 στοχευμένοι έλεγχοι , από τους οποίους προέκυψε ότι η **παραβατικότητα ανήλθε σε ποσοστό 43%..** Εντοπίστηκαν 20.851 περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών .

Πέρα από τους ανωτέρω ελέγχους , ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει και για το πολύ σημαντικό έργο που επιτελέστηκε από τους υπαλλήλους των Περιφερειακών Διευθύνσεων και αφορούσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα ανεπίσημα στοιχεία (δεύτερα βιβλία) , καθώς και επίσημα βιβλία και στοιχεία που είχαν κατασχεθεί και παραληφθεί αντίστοιχα από τις επιχειρήσεις . Από την επεξεργασία των ανωτέρω βιβλίων και στοιχείων προέκυψε μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγή με τη χρήση εικονικών – πλαστών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων . Το έργο αυτό προέκυψε από την ολοκλήρωση 1.147 φορολογικών υποθέσεων παρελθόντων ετών .Από τους ελέγχους αυτούς προέκυψαν 744 παραβάτες με 24.949 παραβάσεις. Η **παραβατικότητα** στην κατηγορία αυτή των **ελεγχόμενων επιχειρήσεων** κυμάνθηκε κατά μέσο όρο **στο 65%**. Οι κυριότερες παραβάσεις που καταλογίστηκαν αφορούσαν αφενός μεν στην έκδοση ή λήψη εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων ή νόθευση αυτών και ανήλθαν σε 8.931 περιπτώσεις και αφετέρου στην έκδοση φορολογικών στοιχείων από μη νόμιμο φορολογικό μηχανισμό και ανήλθαν σε 985 περιπτώσεις .

Επίσης στην έκθεση περιγράφονται μεγάλες υποθέσεις πλαστών και εικονικών τιμολογίων που ερευνώνται από την ΥΠ.Ε.Ε. Μόνο σε 3 από τις υποθέσεις

αυτές το συνολικό ύψος των πλαστών και εικονικών τιμολογίων που εντοπίστηκαν υπερβαίνει το 1 δισ. ευρώ. Το 1/3 του ποσού αυτού, δηλαδή περίπου 330 εκατ. ευρώ υπολογίζεται ότι είναι οι διαφυγόντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Από τα ανωτέρω συμπεραίνει κανείς ότι το φαινόμενο της φοροδιαφυγής έχει λάβει στη χώρα μας ανεξέλεγκτες διαστάσεις και αποτελεί τεράστιας σημασίας πρόβλημα , αφού συνδέεται άμεσα με την απώλεια δημόσιων εσόδων . Το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο, αλλά **και οι διωκτικοί μηχανισμοί, αποδεικνύονται στην πραγματικότητα αδύναμοι** να αντιμετωπίσουν και κυρίως να περιορίσουν αποτελεσματικά τη φοροδιαφυγή .

2.6. Ελεγκτικοί και διωκτικοί μηχανισμοί

Αρμόδια όργανα για τη βεβαίωση και είσπραξη των δημόσιων εσόδων είναι οι , άλλως διοικητικοί μηχανισμοί ελέγχου⁵⁴ είναι η Δ.Ο.Υ. , τα τελωνεία , το Σ.Δ.Ο.Ε. – (πρώην) ΥΠ.Ε.Ε⁵⁵. , και τα Ελεγκτικά Κέντρα –Ειδικά Συνεργεία Ελέγχου⁵⁶ .Άλλα ελεγκτικά όργανα , που ενεργούν «εν τοις πράγμασιν» φορολογικό ελεγκτικό έργο είναι οι **Ορκωτοί Ελεγκτές** (Άρθρο 47 Ν 2065/1992) ,οι οποίοι διενεργούν με βάση τις αρχές και τους κανόνες ελεγκτικής του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών **τον τακτικό έλεγχο των Αωνόμων Εταιρειών** . Ακόμα , τα αγορανομικά και τα αστυνομικά όργανα κατά τη διενέργεια ελέγχου των επιχειρήσεων στα πλαίσια των υπηρεσιακών καθηκόντων τους , καθώς και οι υπάλληλοι του Υπουργείου Εμπορίου κατά τη διενέργεια κοστολογικών ερευνών , επιτρέπεται να λαμβάνουν γνώση των βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ. και εάν διαπιστώσουν παραβάσεις πρέπει να τις γνωστοποιήσουν στη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών .⁵⁷

Όσον αφορά τη δικαστηριακή πρακτική , η ισχύουσα νομοθεσία δεν προβλέπει ειδικές Εισαγγελίες ή ειδικά ποινικά δικαστήρια για τη δίωξη και εκδίκαση φορολογικών εγκλημάτων .Οι εισαγγελικές αρχές και τα ποινικά

⁵⁴ βλ. Παπακυριάκου Θ.ό.π., σ. 52 επ. και Γέροντα Απ. , Ψάλη Αθ. ,ό.π. , σ.361 επ.

⁵⁵ Το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος συστάθηκε με το Ν. 2343/1995 και άρχισε να λειτουργεί από το 1997 στο πλαίσιο του Υπουργείου Οικονομικών ,με τη μορφή όχι μόνο *ελεγκτικού* , αλλά και *διωκτικού* (μορφή σύγχρονης οικονομικής αστυνομίας) μηχανισμού .Το 2004 το Σ.Δ.Ο.Ε. καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την «Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων» (ν. 3296/2004 και π.δ. 85/2005) .Το 2010 η ΥπΕΕ μετονομάστηκε ξανά σε Σ.Δ.Ο.Ε (ν. 3842/2010)

⁵⁶ ως λειτουργική προέκταση των Δ.Ο.Υ. συστάθηκαν την τελευταία δεκαετία και άλλοι ελεγκτικοί μηχανισμοί , όπως τα Τ.Ε.Κ. (Τοπικά Ελεγκτικά Κέντρα) ,τα οποία έχουν ήδη καταργηθεί , τα ΠΕΚ (Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα) και το Ε.Θ.Ε.Κ. (Εθνικό Ελεγκτικό Κέντρο) , στη θέση του οποίου έχει υπεισέλθει το Δ.Ε.Κ. (Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο) Αθηνών και το Δ.Ε.Κ. Θεσσαλονίκης . Οι προϊστάμενοι των μηχανισμών αυτών κατά τη διενέργεια ελέγχου έχουν τα ίδια δικαιώματα με τους προϊστάμενους των Δ.Ο.Υ. και σκοπός ήτο να μειωθεί ο φόρτος εργασίας των Δ.Ο.Υ. κυρίως με επιχειρήσεις και φορολογούμενους που εμφανίζουν υψηλά εισοδήματα. Δέον να σημειωθεί ότι με το ν 3842/2010 επήλθαν τροποποιήσεις και αλλαγές , οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στο κεφάλαιο V της παρούσης .

⁵⁷ βλ. Παπακυριάκου Θ. , ό.π., σ. 59

δικαστήρια , τις περισσότερες φορές είναι όμηροι των κρίσεων της φορολογικής Διοίκησης .⁵⁸

⁵⁸ βλ. Παπακυριάκου Θ.,ό.π. , σ. 87

III. Η ΦΟΡΟ-ΠΛΑΣΤΟΓΡΑΦΙΑ ΩΣ ΤΡΟΠΟΣ ΤΕΛΕΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΥΠΟ ΕΥΡΕΙΑ ΕΝΝΟΙΑ .

Άρθρο 19 ν 2523/1997

Σύμφωνα με το Άρθρο 19 του Ν 2523/1997 (όπως τροποποιήθηκε από το Ν.3220/2004) ,που αναφέρεται στο αδίκημα της φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων:

1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

*"Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ."*⁵⁹

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

⁵⁹ Το ως άνω εδάφιο εντός των εισαγωγικών προστέθηκε με την παράγραφο 1 του Άρθρου 40 του Νόμου 3220/2004 (ΦΕΚ Α 15/28-1-2004)

επιτηδευματία με τους μισθωτούς που συνδέονται με αυτόν με σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας.⁶⁰

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

3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο **και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά** από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή **ανύπαρκτη** στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε **από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο**, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι **εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο** για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς **αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή**, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς **και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του**

⁶⁰ Με το άρθρο 21 παρ. 1 περ.ι' Ν.2948/2001 ΦΕΚ Α 242, τα προβλεπόμενα όρια σε δραχμές από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται από 1.1.2002 σε διακόσιες τριάντα πέντε χιλιάδες (235.000) ευρώ.

παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ **τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά** κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.

« Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή ληφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σε περίπτωση που η κατά το προηγούμενο εδάφιο έκδοση φορολογικών στοιχείων συνεχίζεται μετά την πάροδο εξαμήνου από το χρόνο που προέκυψε η μεταβολή στο φορέα της επιχείρησης, επιβάλλεται σε βάρος του ασκούντος την επιχείρηση το πρόστιμο της παραγράφου 2 περιπτώσεις α' και ε' του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν επίσης ουσίας ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων.

Στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δικαστικού συμβιβασμού, ανεξάρτητα από το χρόνο άσκησης της προσφυγής. »⁶¹

5. «Επίσης, με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) μηνών τιμωρείται ο υπόχρεος που δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα προβλεπόμενα από το π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στοιχεία κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή

⁶¹ Τα ως άνω εδάφια εντός των εισαγωγικών της παραγράφου 4 προστέθηκαν με την παράγραφο 24 του Άρθρου 4 του Νόμου 2873/2000 (ΦΕΚ Ζ 285/28-12-2000)

δεν καταχωρεί στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ίδιου προεδρικού διατάγματος τις συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων, εφόσον εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13.

Ειδικά για υπόχρεους που κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο εμπίπτουν στις διατάξεις του πέμπτου και έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13 επιβάλλεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 καταλαμβάνουν και το αδίκημα της παρούσας παραγράφου.»⁶²

⁶² Ο τίτλος του άρθρου 19 αντικαταστάθηκε ως άνω και η παρ. 5 προστέθηκε με την παρ.2 άρθρου 76 Ν.3842/2010,ΦΕΚ Α 58/23.4.2010.

Ισχύς για αδικήματα που διαπράττονται από την 1.6.2010 και μετά.

1. Γενικά οι κατηγορίες και τα είδη των φόρων

Ο φόρος⁶³ είναι η αναγκαστική και χωρίς αντάλλαγμα παροχή προς το κράτος ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου προς πορισμό εσόδων και εκπλήρωση σκοπών οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής⁶⁴. Από τον ορισμό αυτό συνάγεται ότι ο φόρος είναι οριστική και χρηματική⁶⁵ παροχή, η οποία έχει υποχρεωτικό και όχι οικειοθελή χαρακτήρα. Ελλείπει το ειδικό αντάλλαγμα⁶⁶ και εκπληρώνονται δημόσιοι σκοποί.

Η συμμετοχή των πολιτών στα δημόσια βάρη⁶⁷ (Άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος⁶⁸) λαμβάνει τη μορφή ποικίλων χρηματικών επιβαρύνσεων με διαφορετικές ονομασίες και κατά διάφορους τρόπους επιβαλλόμενες.

⁶³ βλ. *Καράγιωργα Διονύσιο*, «Δημόσια Οικονομική 2 – Οι δημοσιονομικοί θεσμοί», Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα 1981 σ. 236 : Επιδιώξεις και στόχοι της φορολογικής πολιτικής, όπου περιγράφονται : 1)οι φόροι ως μέσο μετάθεσης συντελεστών παραγωγής στο δημόσιο και ως μηχανισμός επιμερισμού του κόστους των δημοσίων αγαθών μεταξύ των πολιτών, 2)οι φόροι ως μέσο σταθεροποίησης της οικονομίας, 3)οι φόροι ως μέσο επιτάχυνσης της οικονομικής ανάπτυξης κλπ.

⁶⁴ βλ. *Αναστασόπουλο Ιωάννη*, Φορολογικό Δίκαιο, Βασικές έννοιες - Γενικές Αρχές, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 1992, σ. 24

⁶⁵ σε παλαιότερες εποχές ήταν διαδεδομένος και ο φόρος σε είδος (π.χ. παροχή μέρους της παραγωγής των αγαθών, όπως ο φόρος της «δεκάτης»). Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί στη Γαλλία ο Νόμος του 1968, σύμφωνα με τον οποίο επιτρίετο ο συμψηφισμός των φόρων κληρονομιάς με την παροχή έργων τέχνης ή κειμηλίων μεγάλης καλλιτεχνικής ή ιστορικής αξίας : βλ. *Αναστασόπουλο Ι.*, οπ. παραπ. σ. 25

⁶⁶ δηλαδή δεν υπάρχει κάποια ειδική αντιπαροχή από το κράτος ή από άλλο δημόσιο τομέα. Όμως όσον αφορά σε δευτερεύοντες φόρους, τέλη και εισφορές είναι δυνατό να συνδέεται η φορολογική επιβολή με την παροχή ορισμένης δημόσιας υπηρεσίας στον πολίτη.

⁶⁷ για τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της φορολογικής ισότητας (Άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος, η οποία έρχεται σε αντίθεση με τη ρύθμιση του Άρθρου 5 παρ. 7 και 9 του Ν 3091/2002 βλ. *Μάλλιου Ασπασία*, Η φορολογική μη αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων των αποσβέσεων και των δαπανών για αγορά αγαθών και παροχή υπηρεσιών από εξωχώριες εταιρείες, ΔΕΕ 11/2003, σ 1177

⁶⁸ για τις δημοσιονομικού και φορολογικού περιεχομένου διατάξεις του Συντάγματος βλ. *Γέροντα Απ. και Ψάλτη Αθ.*, οπ. παραπ., σ. 31 επ. : Σύμφωνα με το Άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος «**οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους**». Η διάταξη αυτή σε συνδυασμό με τη διάταξη της παρ. 1 του ίδιου Άρθρου, σύμφωνα με την οποία «**Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του Νόμου**» ρυθμίζουν αφενός μεν την *ισότητα του φόρου* ή την

Στο Άρθρο 78 του Συντάγματος⁶⁹ κατοχυρώνεται η αρχή της νομιμότητας⁷⁰ του φόρου , χωρίς όμως να δίδεται ορισμός του φόρου .Επίσης ο Κώδικας Φορολογικής Δικονομίας (Άρθρο 73) ομιλεί για φόρους , δασμούς , τέλη⁷¹ και συναφή δικαιώματα του Δημοσίου .

Η διάκριση των φόρων⁷² ανάλογα με το αντικείμενο της φορολογίας , σε φόρους εισοδήματος⁷³ , περιουσίας⁷⁴ και δαπάνης⁷⁵ , συνδυάζει τόσο την

ισότητα των Ελλήνων πολιτών ενώπιον των δημοσίων και συγκεκριμένα των φορολογικών βαρών και αφετέρου την *καθολικότητα του φόρου*

⁶⁹ βλ. *Παραρά Πέτρο* , Σύνταγμα και Ευρωπαϊκή Σύμβαση Δικαιωμάτων του ανθρώπου , Δεύτερη Έκδοση , εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2001 σ. 285 επ.

⁷⁰ για την *αρχή της νομιμότητας του φόρου* , που αποτελεί τη νόμιμη επιβολή και είσπραξη του φόρου *προϋποθέτοντας την ύπαρξη τυπικού νόμου* , που αποτελεί την έκφραση της λαϊκής θέλησης , έτσι ώστε η επιβολή του οικονομικού βάρους να εξαρτάται από τη θέληση εκείνων που θα το φέρουν βλ. *Φινοκαλιώτη Κ* , *οπ. παραπ.* , σ. 62 επ. , επίσης για το θεμελιώδη κανόνα της νομιμότητας του φόρου ,που απαιτεί τη συνύπαρξη δύο διαδοχικών συγκαταθέσεων των αντιπροσώπων του Λαού , ήτοι την ύπαρξη τυπικού νόμου (πάγια συγκατάθεση της λαϊκής αντιπροσωπείας) και την περιοδική ,συνήθως *ετήσια* , *συγκατάθεση* της λαϊκής αντιπροσωπείας για τη συνέχιση της βεβαιώσεως και εισπράξεως εκ μέρους της εκτελεστικής εξουσίας του προβλεπόμενου από τον ισχύοντα τυπικό νόμο φόρου , εκδηλούμενη *δια της ψηφίσεως του κρατικού προϋπολογισμού* : βλ. και *Θεοχαρόπουλο Α.* , *ό.π.* , σ.103 επ και για την αρχή της νομιμότητας ως βασική αρχή της διοικητικής δράσης βλ. *Σπηλιοτόπουλο Επαμεινώνδα* , *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου* , Ένατη έκδοση , Εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα , Αθήνα – Κομοτηνή 1999 , σ. 87-91 και

⁷¹ Η νομοθεσία καθιερώνει τα *τέλη* (π.χ. τέλη κυκλοφορίας , λιμενικά τέλη , δικαστικά τέλη) *ως αυθεντικές φορολογικές επιβαρύνσεις* , οι οποίες όμως δεν επιβάλλονται επί όλων των πολιτών , αλλά *εις βάρος μόνον εκείνων* , που χρησιμοποιούν δημόσιες υπηρεσίες ή αγαθά .Τα τέλη αυτά που επιβάλλονται επί συγκεκριμένης φορολογητέας ύλης (περιουσία ,εισόδημα ,δαπάνη) , δεν αποτελούν αντάλλαγμα για τη χρησιμοποίηση των δημόσιων υπηρεσιών , αλλά *δημοσιονομικό βάρος* ,που καταβάλλεται με την ευκαιρία της χρησιμοποίησης αυτής .Όταν δεν υπάρχει άμεσο και ειδικό αντάλλαγμα , η επιβάρυνση έχει το χαρακτήρα *φόρου* , έστω και αν ονομάζεται τέλος .

Αντιθέτως , τα *ανταποδοτικά τέλη* , είναι μονομερώς επιβαλλόμενες χρηματικές υποχρεώσεις , η καταβολή των οποίων συνδέεται με την παροχή ειδικής ωφέλειας στον υπόχρεο, ήτοι την απόλαυση δημόσιας υπηρεσίας ή δημόσιου πράγματος (π.χ. εισφορά υπέρ της Ε.Ρ.Τ ή Ε.Τ. , δημοτικά τέλη) βλ. *Ι.Α. Αναστασόπουλο* , *ό.π.* σ. 31 επ. για διάκριση φόρου και ανταποδοτικού τέλους

⁷² Για τη διάκριση των φόρων βλ. και *Θεοχαρόπουλο Α.* , *οπ. παραπ.* , σ. 41

⁷³ **Φόροι εισοδήματος** είναι φόροι που επιβάλλονται επί δημιουργίας ή απόκτησης εισοδήματος που συνιστά η αμοιβή της εργασίας ή το κέρδος της επιχείρησης ή το προϊόν του κεφαλαίου . Ρυθμίζονται κυρίως στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994)

οικονομική διάκριση των φόρων επί σχηματισμού του εισοδήματος και των φόρων επί της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ,όσο και την παραδοσιακή διάκριση⁷⁶ άμεσων και έμμεσων φόρων .

⁷⁴ **Φόροι περιουσίας ή κεφαλαίου** είναι οι φόροι που επιβάλλονται επί στοιχείων της περιουσίας ή του κεφαλαίου , *είτε λόγω της απόκτησής τους εκ χαριστικής αιτίας* (Ν. 2961/2001)[περιστασιακή φορολόγηση: π.χ. φόροι κληρονομιών ,δωρεών , γονικών παροχών , κερδών εκ λαχείων,] ο φόρος αυτόματου υπερτιμήματος (υπεραξίας) των ακινήτων επ' ευκαιρία της μεταβίβασής τους εξ επαχθούς αιτίας] , *είτε λόγω της κατοχής τους*(συστηματική φορολόγηση του κεφαλαίου ή της περιουσίας) .

Την κατοχή ακινήτου περιουσίας βαρύνει ο **Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ)** .

Η μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας εξ επαχθούς αιτίας βαρύνεται από τον **Φόρο Μεταβίβασης Ακινήτου (ΦΜΑ)**

⁷⁵ **Οι φόροι επί της δαπάνης ή φόροι κατανάλωσης** είναι φόροι που επιβάλλονται επ' ευκαιρία της χρησιμοποίησης του εισοδήματος ή του κεφαλαίου για την απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών για καταναλωτικούς ή επενδυτικούς σκοπούς .Βάση επιβολής των φόρων ατών είναι η αξία της συναλλαγής , ήτοι το τίμημα της αγοράς (γενικοί φόροι κατανάλωσης) ή άλλα στοιχεία , όπως το βάρος , ο όγκος , οι βαθμοί περιεκτικότητας σε οινόπνευμα (ειδικοί φόροι κατανάλωσης) .

Στους φόρους αυτούς συγκαταλέγονται οι δασμοί (τελωνειακά τέλη) και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ , Ν. 2859/2000)

⁷⁶ Για τη διάκριση άμεσων και έμμεσων φόρων βλ. Φινοκαλιώτη Κ., οπ. παραπ. , σ. 35επ. και Αναστασόπουλο Ι., οπ. παραπ. σ. 42 επ.

2. Γενικά οι λόγοι χρήσης εικονικών κλπ. φορολογικών στοιχείων

(π.χ. i) μείωση φορολογητέου εισοδήματος και του προς απόδοση ΦΠΑ , ii) παράνομη είσπραξη επιστροφών ΦΠΑ⁷⁷ μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για τον ΦΠΑ , iii) για κάλυψη παράνομων ενεργειών , όπως π.χ. λαθρεμπορία , τοκογλυφία , iv) για να ωφεληθεί μια επιχείρηση με τη λήψη π.χ. επιδότησης⁷⁸ , επιχορήγησης , δανειοδότησης κλπ.)

Το φαινόμενο της χρήσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων παρατηρείται σε όλους τους χώρους οικονομικής δραστηριότητας , από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών , την παροχή υπηρεσιών , μέχρι το χώρο των κατασκευών και των ελεύθερων επαγγελματιών . Οι επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά τιμολόγια είναι συνήθως οικονομικά εύρωστες , σε αντίθεση με όσες εκδίδουν τέτοια στοιχεία , οι οποίες είναι αδύναμες οικονομικά ή ανύπαρκτες.⁷⁹

Με αυτόν τον τρόπο εξυπηρετούνται οι επιχειρήσεις με τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και του προς απόδοση ΦΠΑ . Πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιούνται επίσης και για την παράνομη είσπραξη επιστροφών ΦΠΑ .

Μέσω της χρήσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων επιδιώκεται , κυρίως , η μη καταβολή ή η μείωση της καταβολής των ποσών τόσο έμμεσων , όσο και άμεσων φόρων και σε μερικές περιπτώσεις η τακτοποίηση λογιστικών – φορολογικών ατασθαλιών , που πάντα προέρχονται από την προσπάθεια των επιτηδευματιών και επιχειρήσεων να μην καταβάλουν φόρους, αφού προηγήθηκαν άλλοι μέθοδοι φοροδιαφυγής .

Η μη καταβολή έμμεσων φόρων ή η καταβολή μειωμένου φόρου εστιάζεται κυρίως στο ΦΠΑ **με τη διόγκωση του ΦΠΑ εισροών , ο οποίος συμψηφίζεται με τον (αποδοτέο στο Δημόσιο) ΦΠΑ των εκροών** , με φορολογικά στοιχεία κυρίως

⁷⁷ βλ. ΑΠ 150/2007 Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ , 2007 , σ. 135 , ΑΠ 744/2007 Ποινικός Λόγος 2/2007 , σ 468

⁷⁸ βλ. ΑΠ 1101/2000 , http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

⁷⁹ βλ. <http://www.ypee.gr/PIndex.aspx?pid=19&iscon=0>

για ανύπαρκτες αγορές και δαπάνες . Έτσι, ένα μέρος του εισπραχθέντος (και αποδοτέου στο Δημόσιο) Φ.Π.Α των εκροών παραμένει στα χέρια του χρήστη των παράτυπων στοιχείων .

Η μη καταβολή ή η μείωση καταβολής των **άμεσων φόρων** επιδιώκεται μέσω της μείωσης των κερδών , **με την αύξηση είτε των δαπανών** , είτε του κόστους πωληθέντων προϊόντων ή εμπορευμάτων ή παρασχεθέντων υπηρεσιών με φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες δαπάνες ή αγορές , **που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταβολή των αποτελεσμάτων** (μείωση των κερδών , μείωση ή μηδενισμό της ζημίας) .

Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές διαπιστώνεται ότι υφίσταται σειρά συναλλαγών , οι οποίες αποτελούν μέρος κυκλικών συναλλαγών , που σκοπό έχουν **είτε να εισπράξουν το ποσό ΦΠΑ μέσω της διαδικασίας επιστροφής που προβλέπεται για το ΦΠΑ , είτε να μην αποδοθεί ποτέ το ποσό ΦΠΑ** , που αντιστοιχεί στις συναλλαγές αυτές , με τη βοήθεια κατασκευασμένων κυκλωμάτων από εμπλεκόμενες επιχειρήσεις , που δραστηριοποιούνται σε διεθνές επίπεδο (απάτη τύπου Καρουσέλ ή κυκλική απάτη)⁸⁰ . Οι συναλλαγές αυτές έχουν ,

⁸⁰ βλ. <http://www.tovima.gr/default.asp?pid=46&ct=16&artId=265287&dt=14/07/2009> : **κύκλωμα πλαστών και εικονικών τιμολογίων** τύπου «Καρουσέλ» (κυκλική απάτη που γίνεται συνήθως σε ενδοκοινοτικές συναλλαγές για να καρπώνονται αυξημένες επιστροφές ΦΠΑ οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις), εξάρθρωσε η Περιφερειακή Διεύθυνση Κεντρικής Μακεδονίας της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων (Υπ.Ε.Ε.). Όπως αποκαλύφθηκε στο κύκλωμα έκδοσης και λήψης εικονικών τιμολογίων εμπλέκεται επιχείρηση εμπορίας φωτογραφικού υλικού (χαρτιού, μελανιών εκτυπωτών, αναλωσίμων) και πληροφορικής (αναλώσιμων H/Y). Από την έκδοση - διακίνηση των εικονικών τιμολογίων στερήθηκε το Ελληνικό Δημόσιο την είσπραξη ΦΠΑ άνω των 3 εκατ. ευρώ, ενώ η αξία των εικονικών τιμολογίων που εκδόθηκαν ανέρχεται στο ποσόν των 18 εκατ. ευρώ περίπου. Το εκτιμώμενο πρόστιμο για τις παραβάσεις που έχουν εντοπιστεί μέχρι σήμερα ανέρχεται στο ποσόν των 36,5 εκατ. ευρώ. Σύμφωνα με την Υπ.Ε.Ε., η ανωτέρω επιχείρηση, συμπεριλαμβάνεται σε διεθνές δίκτυο τύπου «Καρουσέλ» ή κυκλικής απάτης, καθώς συμμετείχε ως κρίκος στην αλυσίδα των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων και εμφανίζεται μάλιστα ως αυτοεργός. **Στόχος του δικτύου η διαδοχική έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ώστε να γίνεται μετακύλιση φόρου εισροών μέσω διαδοχικών «ενδοδικτυακών» συναλλαγών**, με εικονικές εξαγωγές και συναλλαγές, τόσο στην Ελλάδα, όσο και ενδοκοινοτικά (Κύπρος). Πιο συγκεκριμένα η επιχείρηση **αποσκοπούσε στη διόγκωση του ΦΠΑ εισροών με αποτέλεσμα να μην αποδίδεται ο ΦΠΑ εκροών που αναλογεί στο Δημόσιο**. Οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις εντάχθηκαν ήδη στον πίνακα εταιρειών – παραβατών σε υποθέσεις εικονικών τιμολογίων που τηρεί η ΥΠ.Ε.Ε., προκειμένου να ενημερώνονται όλες οι ελεγκτικές υπηρεσίες της και να το λαμβάνουν υπ’ όψη τους κατά την άσκηση του ελεγκτικού έργου τους.

συνήθως , ως αντικείμενο την εμπορία κινητών τηλεφώνων , την εμπορία εξαρτημάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών , την εμπορία κοσμημάτων , μεταχειρισμένων αγαθών του περιθωρίου κέρδους κλπ. Πρόκειται για εξαφανισμένους εμπόρους ή για ενδιάμεσους εμπόρους ή μεσάζοντες ή διοργανωτές των κυκλωμάτων αυτών . **Το όνομα της απάτης αυτής οφείλεται στον τρόπο με τον οποίον κυκλοφορούν τα ίδια αγαθά , από το ένα κράτος στο άλλο , απ' όπου και επιστρέφουν , χωρίς να καταλήξουν τελικώς σε κάποιο χρήστη .** Στην απλούστερη μορφή της η διαδικασία αυτή **προϋποθέτει τρεις εμπόρους εγγεγραμμένους στα μητρώα των υποκειμένων στον ΦΠΑ** σε δύο διαφορετικά κράτη μέλη , αν και ,

Επίσης για απάτη «τύπου καρουσέλ» βλ. και <http://www.imerisia.gr/article.asp?catid=12336&subid=2&pubid=10455183> : μεγάλη φοροαπάτη τύπου καρουσέλ από 20 εταιρείες ανακάλυψε η ΥΠΕΕ σε συνεργασία με τις ελεγκτικές αρχές της ευρωπαϊκής ένωσης και <http://www.skai.gr/news/finance/article/128269/%CE%A3> και http://www.express.gr/news/finance/119102oz_20090113119102.php3 : ΕΠΤΑ μεγάλες αλυσίδες εμπορίας ηλεκτρονικών ειδών καθώς και σούπερ μάρκετ που πωλούν αντίστοιχα είδη εμπλέκονται σε υποθέσεις φοροδιαφυγής. Με τη συνεργία **διεθνούς κυκλώματος έκδοσης - διακίνησης εικονικών τιμολογίων**, το οποίο χρησιμοποιούσε ως κόμβο την Ελλάδα, **εiséπραξαν παρανόμως ΦΠΑ με τη μορφή της επιστροφής**, ύψους 10 εκατ. ευρώ το β εξάμηνο του 2007.

Επιπροσθέτως βλ. και <http://www.ypee.gr/PViewArticle.aspx?id=626> : **Διεθνές κύκλωμα εικονικών συναλλαγών**, κυκλικής απάτης τύπου **carousel**, αποκάλυψε η Περιφερειακή Διεύθυνση Αττικής της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων. Κεντρικό ρόλο στην υπόθεση κατέχουν μεγάλες εταιρείες, με έδρα τη Θεσσαλονίκη και υπαρκτή δραστηριότητα στο χώρο των καλλυντικών – παραφαρμάκων, καθώς και μια εταιρεία διαμεταφορικών υπηρεσιών (logistics) με έδρα την Αττική. Σύμφωνα με την έρευνα της ΥπΕΕ, γινόταν εικονική εισαγωγή προϊόντων από χώρες του εξωτερικού και αποθήκευσή τους στην εταιρεία διαμεταφορικών υπηρεσιών, για λογαριασμό των εταιρειών καλλυντικών – παραφαρμακευτικών προϊόντων. Αφού τα προϊόντα, εικονικά πάντα, διακινούνταν στο εσωτερικό της χώρας, υποτίθεται ότι αποθηκεύονταν στην εταιρεία διαμεταφορικών συναλλαγών και εξάγονταν εκ νέου. Η υπόθεση, στην οποία εμπλέκονται εταιρείες από Ισπανία, Κύπρο, Λετονία, Ρουμανία και Ουγγαρία, αφορά το 2008, ενώ τα εικονικά φορολογικά παραστατικά που, μέχρι στιγμής, έχει προκύψει ότι εκδόθηκαν, φθάνουν τα 29 εκατ. ευρώ. Το πρόστιμο, μόνο για την εταιρεία διαμεταφορικών υπηρεσιών, εκτιμάται στα 58 εκατ. ευρώ. Για τον καταλογισμό των υπολοίπων προστίμων, που εκτιμώνται στα 29 εκατομμύρια ευρώ, για κάθε έναν από τους άλλους εμπλεκόμενους, θα διαβιβασθούν οι σχετικοί φάκελοι στις αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες. Επιπλέον, οι παραβάσεις αυτού του είδους, λόγω του ιδιάζοντος χαρακτήρα τους, επισύρουν και ποινικές κυρώσεις. Η ΥπΕΕ έχει ήδη ζητήσει συνδρομή από αντίστοιχες υπηρεσίες των άλλων χωρών, εταιρείες των οποίων εμπλέκονται στην υπόθεση.

συνήθως , συμμετέχουν περισσότεροι έμποροι εγκατεστημένοι σε δύο ή παραπάνω κράτη μέλη . Στις περιπτώσεις αυτές **πρωταγωνιστής είναι ο έμπορος** , ο οποίος επωφελείται της δυνατότητας να **αγοράσει από το εξωτερικό χωρίς ΦΠΑ , για να μεταπωλήσει στην εσωτερική – εθνική αγορά , έχοντας υπόψιν ότι θα εισπράξει το ΦΠΑ , τον οποίον όμως δεν θα αποδώσει ποτέ στο Δημόσιο , αλλά θα τον οικειοποιηθεί .** Ο εξαφανισμένος έμπορος τις περισσότερες φορές **δεν υποβάλλει δηλώσεις , μερικές φορές υποβάλλει μηδενικές ή ανακριβείς δηλώσεις** παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιεί από το εξωτερικό . Επειδή έχει κερδίσει εκ των προτέρων τα ποσά που επιθυμεί , έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές – με ζημία .

Αντίστοιχη περίπτωση είναι και η έκδοση ή λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων από επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον **τομέα ανέγερσης νέων ακινήτων , η μεταβίβαση των οποίων υπάγεται σε διαφορετικό καθεστώς σε σχέση με τη μεταβίβαση των λοιπών ακινήτων . Η λήψη λοιπόν του εικονικού φορολογικού στοιχείου οδηγεί στην αύξηση του φόρου εισροών** που αφορούν στη νέα οικοδομή και συνεπώς **στην καταβολή μικρότερου ποσού εκροών** για την εν λόγω οικοδομή.

Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων πολλές φορές λαμβάνει χώρα ίνα καλυφθούν παράνομες ενέργειες , όπως η τοκογλυφία , η κάλυψη λαθραίων εισαγωγών κλπ. ή **ίνα ωφεληθεί μία επιχείρηση** με ποικίλους τρόπους , **όπως η λήψη επιχορήγησης , επιδότησης , δανειοδότησης , η έκδοση άδειας πετρελαιοκίνητου αυτοκινήτου , το ξέπλυμα βρώμικου χρήματος κλπ.**

Επίσης η έκδοση *πιστωτικών* εικονικών τιμολογίων γίνεται αφενός μεν ίνα εμφανίσουν οι επιχειρήσεις μικρότερα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς μικρότερες φορολογητέες εκροές για την απόδοση του ΦΠΑ και αφετέρου στο τέλος διαχειριστικών χρήσεων ίνα αποφύγουν οι επιχειρήσεις την υποχρέωση λόγου χάρη τήρησης βιβλίων ανώτερης κατηγορίας ή την υποχρέωση σύνταξης απογραφής ή τήρησης βιβλίου αποθήκης .

Έτερο παράδειγμα έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι η έκδοση τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων με πολύ μεγάλες αξίες , αφού δεν καταβάλλεται ο ΦΠΑ κατά την αγορά των προϊόντων αυτών , αλλά η ειδική εισφορά υπέρ ΕΛΓΑ. Στην προκειμένη περίπτωση ,λειτουργεί το αμοιβαίο συμφέρον του αγοραστή των αγροτικών προϊόντων και του πωλητή – αγρότη .

3. Μεθοδολογία έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων

Η μεθόδευση μάλιστα που ακολουθείται για την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων⁸¹, έχει ως εξής:

3.1 Υπαρκτά πρόσωπα που εγκαταλείπουν την έδρα τους ή εξαφανίζονται

Ειδικότερον υπαρκτά πρόσωπα θεωρούν φορολογικά στοιχεία στις εφορίες με την προβλεπόμενη διαδικασία, τα χρησιμοποιούν για εικονικές συναλλαγές για πολύ μικρό χρονικό διάστημα και στη συνέχεια εγκαταλείπουν την έδρα τους για να μην εντοπιστούν από τον έλεγχο ή μετά από ορισμένο χρονικό διάστημα εξαφανίζονται⁸².

3.2 Ανύπαρκτες επιχειρήσεις εκδίδουν πλαστά στοιχεία για πραγματικές ή εικονικές συναλλαγές.

3.3 Επιχειρήσεις με νομιμοφανείς συναλλαγές.

3.3.1. Άτομα τα οποία χρησιμοποιούν κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες κάνουν έναρξη επαγγέλματος στις ΔΟΥ.

⁸¹ βλ. www.tsoukakis.gr/newentry?id... και <http://www.ypee.gr/PIndex.aspx?pid=19&iscon=0>

⁸² βλ. express.gr/.../173623oz_20090528173623.php3 : Όπως ανακοινώθηκε από την ΥΠΕΕ, η αξία των εικονικών τιμολογίων που εκδόθηκαν, μόνον το β' εξάμηνο του 2007 ανέρχεται στο ποσόν των 130 εκατ. Ευρώ. Συγκεκριμένα, στη διαδικασία έκδοσης - διακίνησης εμπλέκονται 13 ελληνικές εταιρίες, εκ των οποίων κατά τη διάρκεια των ελέγχων μόνον η μία διαπιστώθηκε ως υπαρκτή. Επίσης, αναφέρεται ενδεικτικά ότι η συγκεκριμένη εταιρία, κατά τη χρήση του 2005, είχε δηλωμένο κύκλο εργασιών 50.000 ευρώ και κατά τη χρήση του 2007 ο κύκλος εργασιών της ανήλθε στα 50 εκατ. ευρώ. Οι υπόλοιπες «εξαφανισμένες» εταιρίες πραγματοποιούσαν συναλλαγές με ομοειδείς, επίσης «εξαφανισμένες εταιρίες», που είχαν ως έδρα χώρες της Ε.Ε. (Αυστρία, Ουγγαρία, Λετονία, Κύπρο, Πολωνία, Ολλανδία, Ισπανία). Κοινό χαρακτηριστικό των συγκεκριμένων 12 εταιριών είναι ότι, στην πλειοψηφία τους, οι ιδρυτές - διαχειριστές είναι Κύπριοι υπήκοοι, οι οποίοι και αναζητούνται από την Europol, όπως επίσης ότι και οι 12 εταιρίες είχαν κάνει έναρξη εργασιών σε 4 συγκεκριμένες ΔΟΥ της περιοχής Αττικής. Το εκτιμώμενο πρόστιμο για τις παραβάσεις που έχουν εντοπιστεί μέχρι σήμερα, τόσο στις εκδότριες εταιρίες όσο και στις εταιρίες που έλαβαν τα εικονικά τιμολόγια, ανέρχεται στο ποσόν των 360 εκατ. ευρώ. Από αυτά, τα 114 εκατ. ευρώ καταλογίζονται στις 7 εταιρίες που έκαναν χρήση των εικονικών τιμολογίων

Ειδικότερον άτομα τα οποία χρησιμοποιώντας κλεμμένες ή χαμένες ταυτότητες, και κυρίως χαμένα προσωρινά δελτία ταυτότητας (στα οποία εύκολα αντικαθίσταται η φωτογραφία) ή λοιπά έγγραφα αμέτοχων πολιτών, παρουσιάζονται στις εφορίες και, αφού προσκομίσουν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά για την έναρξη επαγγέλματος, θεωρούν βιβλία και στοιχεία και στη συνέχεια εκδίδουν στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές συνήθως μεγάλης αξίας.

3.3.2. Επιτήδειοι (υποκρυπτόμενοι) εκμεταλλεύονται άτομα που βρίσκονται σε δύσκολη κατάσταση (υπερήλικες, συνταξιούχους, άτομα εξαρτημένα από ναρκωτικές ουσίες, άτομα που βρίσκονται σε δεινή οικονομική κατάσταση).

Με αυτόν τον τρόπο κάνουν έναρξη εργασιών και θεωρούν φορολογικά στοιχεία στο όνομα αυτών, τα οποία εν συνεχεία χρησιμοποιούν για την κάλυψη ανύπαρκτων συναλλαγών, είτε δικών τους, είτε προς τρίτους. Συνήθως πρακτική των επιτήδειων αυτών είναι να εξαγοράζουν ή να **συστήνουν επιχειρήσεις- εταιρείες (ΑΕ ή ΕΠΕ), στις οποίες τοποθετούν ως νόμιμους εκπροσώπους (διαχειριστές και μέλη ΔΣ) «αχυρανθρώπους»⁸³ (υπερήλικες, συνταξιούχους⁸⁴, άτομα εξαρτημένα από ναρκωτικές ουσίες**

⁸³ βλ. www.taxad.gr/index.php?...task... -: Κύκλωμα προσώπων στην Αθήνα εξαγόραζαν ή σύστηναν επιχειρήσεις (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) στις οποίες τοποθετούσαν ως νομίμους εκπροσώπους (διαχειριστές, μέλη ΔΣ κ.λπ.) «αχυράνθρωπους» (υπερήλικες, άτομα εξαρτημένα από ναρκωτικές ουσίες, άτομα που βρισκόταν σε δεινή οικονομική κατάσταση κ.λπ.), ενώ οι ίδιοι λειτουργούσαν εκ του ασφαλούς ως υποκρυπτόμενοι και συνάμα πραγματικοί φορείς των επιχειρήσεων αυτών. Μέσω των επιχειρήσεων αυτών διοχέτευαν στην αγορά χιλιάδες εικονικά και ενίοτε πλαστά φορολογικά στοιχεία. Μέχρι τέλους 2006 είχαν καταλογιστεί σε εμπλεκόμενες επιχειρήσεις και πρόσωπα παραβάσεις άνω των 200.000.000 ευρώ, ενώ οι έλεγχοι εβρίσκοντο σε εξέλιξη

⁸⁴ βλ. www.avgi.gr/ArticleActions/show.action?: Το 2009 κατόπιν εντοπισμού «βιομηχανίας» έκδοσης και διακίνησης πλαστών και εικονικών τιμολογίων αξίας δεκάδων εκατομμυρίων ευρώ που είχε στηθεί στη Θεσσαλονίκη στις πλάτες ανυποψίαστων συνταξιούχων και παλιννοστούντων και η ΥΠΕΕ ανακάλυψε και νέες υποθέσεις μεγάλης έκτασης φοροδιαφυγής από εμπορικές επιχειρήσεις, μέσω κυκλώματος έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων. Στις υποθέσεις αυτές, οι οποίες λαμβάνουν πλέον μορφή χιονοστιβάδας, προστέθηκαν ενδεικτικώς επιχείρηση χονδρικού εμπορίου παλιοσίδηρων και κατασκευής και συντήρησης κτιριακών εγκαταστάσεων στην Αθήνα στην οποία διαπιστώθηκε η έκδοση 755 (!) εικονικών φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας 5.301.644 ευρώ, χωρίς ΦΠΑ, επιχείρηση εμπορίας μετάλλων σε περιοχή του νομού Αττικής με έκδοση 476 εικονικών φορολογικών

, άτομα που βρίσκονται σε δεινή οικονομική κατάσταση), ενώ οι ίδιοι λειτουργούν εκ του ασφαλούς ως υποκρυπτόμενοι και συνάμα πραγματικοί φορείς των επιχειρήσεων αυτών. Μέσω των επιχειρήσεων αυτών διοχετεύουν στην αγορά εικονικά και πλαστά φορολογικά στοιχεία τα οποία συνήθως συνειδητά, τα λαμβάνουν μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις για να εξυπηρετηθούν φορολογικά, με μείωση του φορολογητέου εισοδήματος και του προς απόδοση Φ.Π.Α.⁸⁵

3.3.3.Επιχειρήσεις που εμπλέκονται στις περιπτώσεις κυκλικής απάτης εκδίδουν εικονικά τιμολόγια .

στοιχείων, αξίας 1.036.708 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, εταιρεία εμπορίας σιδήρου στην Αθήνα, όπου διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 2.860.891 ευρώ μόνο κατά την διάρκεια των ετών 2002 και 2003 , άλλη εταιρεία εμπορίας μετάλλων (σκραπ) στην Αθήνα, όπου διαπιστώθηκε η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων ύψους 1.682.160 ευρώ, άλλες τρεις επιχειρήσεις, κατασκευής ενδυμάτων, εμπορίας παλαιού σιδήρου και εμπορίας μετάλλου, που ελέγχθηκαν από την ΥΠΕΕ, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσαν εικονικά στοιχεία συνολικού ύψους 1.371.099 ευρώ. Συνολικά η παραβατικότητα των επιχειρήσεων παραμένει κοντά στο 40%, με αυξητικές όμως τάσεις , φαινόμενο που πρέπει επειγόντως να αντιμετωπιστεί

⁸⁵ βλ. [www.eleftheria.gr/viewarticle.asp?....](http://www.eleftheria.gr/viewarticle.asp?...): Αυτό έκανε και η εν λόγω Καρδιτσιώτικη εταιρία, η οποία πενήντα μόνο ημέρες από την ίδρυσή της παρουσίαζε έσοδα άνω των 2,5 εκατ. ευρώ. Η εταιρία αυτή δεν υπέβαλε ποτέ δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, παρακρατούμενων φόρων και ΦΠΑ, με συνέπεια να μην έχει αποδοθεί κανένα ποσό στο ελληνικό δημόσιο. Από τον έλεγχο της ΥΠΕΕ Θεσσαλίας προέκυψε ότι η εταιρία εξέδωσε, από το 2003 έως το 2006, εικονικά φορολογικά στοιχεία ύψους 25 εκ. ευρώ, παρότι δεν ανέπτυξε καμία δραστηριότητα, δεν διέθετε κανένα εξοπλισμό και δεν απασχόλησε κανένα εργαζόμενο. Από την έρευνα προέκυψε επίσης ότι υπήρξε συνεργασία με άλλη εταιρία στη Θεσσαλονίκη στην οποία έχουν ήδη καταλογισθεί πρόστιμα 60 εκατ. ευρώ, για την έκδοση πλαστών – εικονικών φορολογικών στοιχείων όπως και συνεργασία με άλλες τεχνικές εταιρίες, οι πραγματικοί ιδιοκτήτες των οποίων κατάγονται από Τρίκαλα, την Καρδίτσα και την Αθήνα. Αποδείχθηκε, επίσης, ότι πίσω από τον **85 χρόνο συνταξιούχο** κρυβόταν 42χρονος γιος του, ο οποίος δραστηριοποιείται στο γενικό εμπόριο. Ο ίδιος είχε μάλιστα συστήσει άλλη ΕΠΕ, για την οποία δεν επέδειξε κανένα φορολογικό στοιχείο. Σε κάθε περίπτωση όμως ένα μεγάλο μέρος των τιμολόγια αυτά διακινήθηκαν σε όλες τις Θεσσαλικές πόλεις. Το ύψος των προστίμων για τα πλαστά – εικονικά στοιχεία αναμένεται να ξεπεράσει τα 50 εκατομμύρια ευρώ, ενώ ο ΦΠΑ που δεν έχει αποδοθεί ξεπερνά τα 5 εκατομμύρια ευρώ. Η υπόθεση διαβιβάστηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Καρδίτσας για τον καταλογισμό και την είσπραξη των προστίμων ενώ η όλη υπόθεση για το ποινικό μέρος της θα παραπεμφθεί στον εισαγγελέα

3.3.4. Συγγενείς επιχειρήσεις νόμιμες κατά τα λοιπά , στις μεταξύ τους συναλλαγές με σκοπό τη μεταφορά φορολογητέας ύλης εκδίδουν εικονικά φορολογικά στοιχεία .

Συμβαίνει πολλές φορές οι επιχειρήσεις να εκδίδουν εικονικά τιμολόγια ,νομίμως θεωρημένα ,προς υπαρκτά πρόσωπα , τα οποία , όμως , αποδεδειγμένως δεν καλύπτουν πραγματικές συναλλαγές πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών .⁸⁶

Οι επιχειρηματίες είτε δια να εμφανίζουν πλασματικό τζίρο της επιχείρησής τους, είτε δια να εξυπηρετήσουν άλλους εμπόρους⁸⁷ που συναλλάσσονται με αυτούς , ώστε οι τελευταίοι να εμφανίσουν «δαπάνες» ,αντίστοιχες προς τα τιμολόγια ,από πώληση αγαθών ή προσφορά υπηρεσιών είτε για διάφορους άλλους λόγους , εκδίδουν «κατ' επίφαση» και «κατά φαινόμενο» τιμολόγια , τα οποία είναι εικονικά , δηλαδή δεν περικλείουν πραγματική συναλλαγή .Η ενέργεια αυτή των δύο κατ' επίφαση συναλλασσομένων ,δηλαδή τόσο του εκδίδοντος τα εικονικά τιμολόγια , όσο και του αποδέκτη αυτών , που εμφανίζει αντίστοιχα , εικονικές «δαπάνες» μειώνει ουσιωδώς τη φορολογική εικόνα των επιχειρήσεών τους και αποτελεί λόγο απόρριψης των βιβλίων και κλασσική περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των κερδών και των δύο επιχειρήσεων⁸⁸. Αυτή η τακτική τηρείται συνήθως σε εύρυθμες επιχειρήσεις και επιχειρήσεις που υφίσταται μεταξύ τους συγγενική σχέση ,όπως άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου .

⁸⁶ βλ. Σταματοπούλο Δημήτριο – Καραβοκύρη Αντώνιο: Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, εκδόσεις ιδιωτική ,2003 , Ακαθαριστο Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις , Έσοδα από έκδοση εικονικών τιμολογίων , σ. 816 επ.

⁸⁷ βλ. www.taxad.gr/index.php?...task... : Τρεις επιχειρήσεις με έδρα την Αθήνα και Πειραιά με αντικείμενο εργασιών βιομηχανικά εργαλεία και ανταλλακτικά , οι οποίες ανήκουν σε συγγενικά μεταξύ τους πρόσωπα εξέδιδαν από το 2000 έως το 2006 εικονικά τιμολόγια προς τρίτες επιχειρήσεις σε όλη τη χώρα. Εκτιμάται ότι η αξία των εικονικών τιμολογίων που εκδόθηκαν από το συγκεκριμένο κύκλωμα υπερβαίνει το ποσό των 500.000.000 ευρώ.

⁸⁸ βλ. Σταματόπουλο Δ. – Καραβοκύρη Αντ. , οπ. παραπ. σ. 1171 ειδικά για τις τεχνικές επιχειρήσεις επί εκδόσεως πλαστών ή εικονικών τιμολογίων , που δεν προβλέπεται προσαύξηση συντελεστή και ομοίως σ. 1257 επ. για τη συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων ,που θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος , σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 727/2002 γνωμοδότηση Β' Τμήματος Νομικού Συμβουλίου του Κράτους

3.3.5 Εταιρείες ή επιτηδευματίες , των οποίων τα αποτελέσματα προσδιορίζονται εξωλογιστικά ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο .

Ευλόγως λοιπόν τα απανωτά κρούσματα πλαστών και εικονικών τιμολογίων έχουν σημάνει συναγερμό στην πρώην ΥΠΕΕ και νυν ΣΔΟΕ, που **εντατικοποιεί τους ελέγχους**, με βασική προτεραιότητα την καταπολέμηση των κυκλωμάτων έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το ΦΠΑ. Στόχος είναι ο περιορισμός της απώλειας εσόδων από την αποφυγή καταβολής ή τη μη καταβολή του ΦΠΑ στην εγχώρια παραγωγή, κατανάλωση, την παροχή υπηρεσιών και τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές⁸⁹. Αναφορικά με τα πλαστά και εικονικά τιμολόγια, οι αρχές επιδιώκουν την αποκάλυψη των εκδοτών τέτοιων στοιχείων, καθώς η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση, που απομειώνει δραματικά τα δημόσια έσοδα (ΦΠΑ, Φόρο Εισοδήματος κ.λπ.). **Για τους συγκεκριμένους ελέγχους έχει εκπονηθεί «Οδηγός ελέγχου πλαστών, εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων»⁹⁰**, ως εργαλείο κατ' αρχήν για τους υπαλλήλους της πρώην ΥΠ.Ε.Ε. και νυν ΣΔΟΕ, αλλά ακόμη και για τους λοιπούς υπαλλήλους των Ελεγκτικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ., Π.Ε.Κ., Δ.Ε.Κ.), που έχουν τον ίδιο κοινό στόχο, την καταπολέμηση του φαινομένου της φοροδιαφυγής και της οικονομικής απάτης με απώτερο σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου, ενώ στη διάθεση κάθε περιφερειακής διεύθυνσης **υπάρχει αναθεωρημένο αρχείο εκδοτών πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων** που πρέπει να αξιοποιείται σε συνδυασμό με την πληροφόρηση που παρέχει η Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων. **Οι ελεγκτές δύνανται να αντλούν και να διασταυρώνουν πληροφορίες που αφορούν τους λήπτες τέτοιων στοιχείων.**

⁸⁹ βλ. http://www.express.gr/.../173623oz_20090528173623.php3

⁹⁰ βλ. <http://www.ypee.gr/PViewArticle.aspx?id=628>

4. Το προστατευόμενο έννομο αγαθό και οι προσβολές του

Η ποινική διάταξη για το έγκλημα του Άρθρου 19 ν. 2523/1997 , όπως εξάλλου και κάθε ποινική διάταξη, αποσκοπεί στην προστασία ορισμένου εννόμου αγαθού, ορισμένης δηλαδή κοινωνικοηθικής αξίας που ο νομοθέτης με το κύρος της αυθεντίας του επιλέγει κάθε φορά να προστατεύσει.

Έννομο αγαθό⁹¹ στην προκειμένη περίπτωση αποτελεί η **περιουσία⁹² του ελληνικού Δημοσίου** και ειδικότερα **μόνον οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου** ως αυτοτελή στοιχεία του ενεργητικού της περιουσίας του⁹³ , σύμφωνα με την έννοια που προσδίδει στην περιουσία ο Ποινικός Κώδικας .

Οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου αφορούν ένα διακριτό - **ειδικότερο τμήμα (υποσύνολο) της κρατικής περιουσίας** , έτσι ώστε να θεμελιώνεται ειδικότητα των φορολογικών εγκλημάτων απέναντι στα εγκλήματα κατά της περιουσίας και κατά της ιδιοκτησίας του Ειδικού Μέρους του Ποινικού Κώδικος.⁹⁴ Αυτή είναι η κρατούσα άποψη στη θεωρία και τη νομολογία .

Ωστόσο μερικές φορές το Ανώτατο ακυρωτικό κάνει λόγο για δημόσια αγαθά ευρύτερης εμβέλειας ⁹⁵, όπως η «εθνική οικονομία»⁹⁶ , «η ισονομία της εισοδηματικής

⁹¹ Για την προστατευτική λειτουργία του Ποινικού Δικαίου , ήτοι των εννόμων αγαθών ,που προστατεύει ο νομοθέτης με το κύρος της αυθεντίας του βλ. *Κωστάρα Αλέξανδρο* , Ποινικό Δίκαιο , Σύνοψη Γενικού Μέρους με πρακτικά θέματα , εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2004 , σ. 42 επ .

⁹² προσβάλλεται δηλαδή η δημόσια περιουσία ως προς το διαφυγόν κέρδος

⁹³ , που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης , φορολογική Διοίκηση) : βλ. *Παπακυριάκου Θ.* , όπ παραπ. σ. 197 επ.

⁹⁴ βλ. *Παπακυριάκου Θ.* , ό.π. , σ. 198

⁹⁵ βλ. *Παπακυριάκου Θ.* , ό.π., σ. 190 , βλ. επίσης *Κυπραίο Μιχάλη* «Φορολογικών Ποινικών Δίκαιον – Αξίωσις Πρόσθετου Φόρου» , εκδόσεις Νομικών 1965 , σ. 60 , όπου « προστατευόμενο έννομο αγαθό είναι η φορολογική εξουσία του κράτους και το δημόσιο συμφέρον γενικώς εκ της αποδόσεως εκάστου φόρου» ,.

⁹⁶ σύμφωνα με την ΣυμβΑΠ 644/1988 σε Νομικό Βήμα 1988 , σ. 795 : με τις φορολογικές παραβάσεις πλήττεται η εθνική οικονομία και Εισήγηση *Τσόλκα Όλγας* , «Τα οικονομικά εγκλήματα κατά της δημοσιονομικής πολιτικής του κράτους και υπερκρατικών φορέων ,ιδίως της ΕΟΚ» ,σ.43-62 , 46-47. σε Ελληνική Εταιρεία Ποινικού Δικαίου , Τα Οικονομικά Εγκλήματα , Πρακτικά του Δ' Πανελληνίου συνεδρίου της ελληνικής εταιρείας ποινικού δικαίου , Θεσσαλονίκη 1991 , εκδοτικός οίκος Αφοί Π. Σάκκουλα , Αθήνα 1993 : Σύμφωνα με την άποψη της κ. *Τσόλκα Ό.* έννομο αγαθό είναι η

πολιτικής και της άμεσης συμμετοχής στις κοινές δαπάνες», «η συνέχιση της συστηματικής και συνεχούς κοινωνικής πολιτικής» , ή ακόμα γενικότερα η «εξυπηρέτηση του γενικού συμφέροντος». Όλα τα ανωτέρω σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν το προστατευόμενο από τις φορολογικές ποινικές διατάξεις έννομο αγαθό , αλλά **τους δικαιοπολιτικούς λόγους που ωθούν το νομοθέτη στην ποινικοποίηση της φοροδιαφυγής** .

Σύμφωνα με τον Παπακυριάκου Θεόδωρο⁹⁷ «Προστατευόμενο έννομο αγαθό στο φορολογικό ποινικό δίκαιο είναι οι διάφορες κατηγορίες φορολογικών αξιώσεων του ελληνικού Δημοσίου, ως αυτοτελή στοιχεία ενεργητικού, που προσδιορίζονται κατά περιεχόμενο κυριαρχικά από τα κρατικά όργανα (φορολογικός νομοθέτης, φορολογική Διοίκηση), συγκροτώντας, έτσι, ένα διακριτό τμήμα της περιουσίας του Δημοσίου» .

Η προσβολή του εννόμου αυτού αγαθού επέρχεται μόνο με τη συγκεκριμένη διακινδύνευση ή βλάβη του υλικού που το υλοποιεί ⁹⁸ .

Κατά την άποψή μου πρόκειται για **έγκλημα διακινδύνευσης**, διότι η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων δε σημαίνει απαραίτητα ότι θα συνεπάγεται και βλάβη των φορολογικών αξιώσεων του Δημοσίου .Δηλαδή η βλάβη του εννόμου αγαθού δεν είναι δεδομένη . Το έγκλημα του Άρθρου 19 ν 2523/1997 **«δύνανται» να οδηγήσει σε βλάβη⁹⁹ ¹⁰⁰ του εννόμου αγαθού (έγκλημα δυνητικής διακινδύνευσης)** , η οποία συνίσταται στην απώλεια των φόρων ¹⁰¹ .

φορολογική αξίωση του Δημοσίου και θεωρεί ότι εάν ως έννομο αγαθό θεωρηθεί η «δημόσια οικονομία» , τότε απαξιώνεται η ίδια η πράξη , δηλαδή η μη εκπλήρωση της φορολογικής υποχρέωσης,

επίσης βλ. *Κυπραίο Μιχάλη* , Φορολογικόν Ποινικόν Δίκαιον , εκδόσεις Νομικόν , 1965, σ. 60 : «προστατευόμενον έννομον αγαθόν είναι η φορολογική εξουσία του κράτους και το δημόσιον συμφέρον γενικώς εκ της αποδόσεως εκάστου φόρου».

⁹⁷ βλ. *Παπακυριάκου Θ.* , ό.π. , σελ. 197 επ.

⁹⁸ βλ. *Τσόλκα Όλγα* , ό.π., σ. 47

⁹⁹ για τη διάκριση των εγκλημάτων σε *εγκλήματα βλάβης* (:τα εγκλήματα, στα οποία βλάπτεται το έννομο αγαθό , π.χ. 299 ΠΚ) και *εγκλήματα διακινδύνευσης* (: τα εγκλήματα στα οποία δεν βλάπτεται , αλλά κινδυνεύει να βλαφτεί το έννομο αγαθό) και εν συνεχεία για τη διάκριση των τελευταίων σε *εγκλήματα συγκεκριμένης* διακινδύνευσης [: ρητά ο νόμος αναφέρει τη λέξη κίνδυνος , έτσι ώστε ο κίνδυνος να αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης, π.χ. έκθεση του Άρθρο 306 ΠΚ(έκθεση)] , σε *εγκλήματα αφηρημένης* διακινδύνευσης [δεν αναγράφεται στο νόμο η λέξη κίνδυνος , π.χ. Άρθρο 224 ΠΚ(ψευδορκία), τροχαίες παραβάσεις ΚΟΚ] και σε *εγκλήματα δυνητικής* διακινδύνευσης , [: ο κίνδυνος είναι μεν στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης , όχι όμως ως κίνδυνος που

Με δεδομένο λοιπόν ότι η φοροδιαφυγή του Άρθρου 19 ν 2523/1997 αποτελεί πράξη που τελείται από τον φορολογούμενο στο προγενέστερο της ταμειακής βεβαίωσης χρονικό διάστημα , δρομολογεί «κίνδυνο» λανθασμένης εξατομίκευσης της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου¹⁰² εκ μέρους των φορολογικών αρχών και θέτει σε κίνδυνο αυτή η ίδια την υπόσταση¹⁰³ της φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου , διότι δημιουργείται ο κίνδυνος μίας κατάστασης μόνιμης πλάνης των φορολογικών αρχών είτε ως προς την ύπαρξη είτε ως προς το αληθές ύψος της φορολογικής οφειλής, με αποτέλεσμα και την πρακτική εξουδετέρωση του κρατικού μηχανισμού διοικητικής εκτέλεσης .

Ειδικότερα το (επαπειλούμενο ή προκαλούμενο) σφάλμα μπορεί να συνίσταται είτε στο ότι η φορολογική αρχή δεν προβαίνει καθόλου σε βεβαίωση μέσα στα χρονικά όρια που ορίζει ο νόμος (π.χ. επειδή αγνοεί τη γέννηση της φορολογικής αξίωσης σε βάρος του δράστη¹⁰⁴) είτε στο ότι προβαίνει σε ελλιπή βεβαίωση (π.χ. επειδή της γνωστοποιήθηκαν από τον δράστη ψευδή ή ελλιπή στοιχεία σχετικά με φορολογικά κρίσιμα γεγονότα). Όλα τα ανωτέρω χαρακτηρίζονται ως «φοροδιαφυγή».

πραγματικά επήλθε αλλά μπορούσε να επέλθει στη συγκεκριμένη περίπτωση , π.χ. Α 273 ΠΚ (έκρηξη)] , βλ. *Κωστάρα Αλ.* , ό. π. σελ. 147-150

¹⁰⁰ για τους **κινδύνους** που σύμφωνα με την εμπειρία και τις γνώσεις της τεχνικής επιστήμης και πράξης **λειτουργούν ως** δεδομένη **απειλή βλάβης** των εννόμων αγαθών στις σημερινές συνθήκες ζωής καθώς επίσης και για την **αρχή της πρόληψης των κινδύνων** ως προϋπόθεση ανταπόκρισης του σύγχρονου κοινωνικού κράτους δικαίου στην ευθύνη παροχής ασφάλειας του πολίτη απέναντι στην τεχνολογική απειλή βλ. *Παпанεοφύτου Αγ.* , ό.π., σ. 107, 109επ.

¹⁰¹ αν έννομο αγαθό θεωρηθεί όχι η περιουσία του δημοσίου , αλλά η αξιοπιστία του δημόσιου μηχανισμού , τότε ο κίνδυνος για την περιουσία του ελληνικού δημοσίου , συνίσταται στη δημιουργία της παραοικονομίας

¹⁰² δηλαδή παρεμποδίζεται η σύσταση ορθών τίτλων βεβαίωσης και είσπραξης αυτής, με αποτέλεσμα να καθίσταται εξαιρετικά επισφαλής η τελική ικανοποίησή της

¹⁰³ Αντίθετα στη **φορο-υπερημερία** , ο δράστης θέτει σε κίνδυνο ή αποτρέπει **την ενσωμάτωση του χρηματικού αντικειμένου** βεβαιωμένης φορολογικής αξίωσης στην περιουσία του Δημοσίου λόγου χάρη με την απόκρυψη περιουσιακών στοιχείων κατά τη διαδικασία της διοικητικής εκτέλεσης ή τη μη πληρωμή της ταμειακά βεβαιωμένης φορολογικής οφειλής

¹⁰⁴ Διότι λόγου χάρη ο δράστης παρέλειψε να υποβάλλει τη σχετική, κατά νόμο οφειλόμενη δήλωση.

5. Παθών

Εφόσον το φορολογικό αδίκημα που περιγράφεται στο Άρθρο 19 του Νόμου 2523/1997 στρέφεται κατά της περιουσίας του Ελληνικού δημοσίου , την **ιδιότητα του παθόντος**¹⁰⁵ και κατ' επέκταση του **πολιτικώς ενάγοντος** μπορεί να έχει **μόνον το ελληνικό Δημόσιο** .

Η διάταξη του Άρθρου 18 ΝΔ 72/1973¹⁰⁶ ρυθμίζει την παράσταση του ελληνικού Δημοσίου ως πολιτικώς ενάγοντος **για χρηματική ικανοποίηση λόγω ηθικής βλάβης**¹⁰⁷ σε κάθε παράβαση φορολογικής , δασμολογικής ή τελωνειακής ποινικής διάταξης ανεξάρτητα από κάθε άλλη αξίωσή του .

Η συνδρομή των όρων της ενεργητικής και παθητικής νομιμοποίησης για την άσκηση πολιτικής αγωγής ισχύουν και για το Δημόσιο .**Η παράσταση πολιτικής**

¹⁰⁵ βλ. *Ανδρέου Φίλιππο* , Η πολιτική αγωγή στην ποινική δίκη , Νομοθεσία , βιβλιογραφία , ερμηνεία , Νομολογία , Τρίτη Έκδοση 2006 , σ.35 και απόφαση ΑΠ 1617/2004 σε *Ποινική Δικαιοσύνη* 2005 , σ. 109: Στα εγκλήματα , την ιδιότητα του **παθόντος** μπορεί να έχει **μόνον ο φορέας του προσβαλλόμενου έννομου αγαθού** , όπως λ.χ. επί σωματικής βλάβης ο τραυματισθείς (άρθρο 308 πκ) , επί κλοπής ο ιδιοκτήτης του κλαπέντος (Άρθρο 372 ΠΚ) ,επί εξυβρίσεως ο υβρισθείς (Άρθρο 361 ΠΚ) , επί απάτης ο ζημιωθείς (, ήτοι ο φορέας της περιουσίας που ζημιώθηκε) (Άρθρο 386 ΠΚ) .

Δικαίωμα έγκλησης έχει ο άμεσα παθών (Άρθρο 118 παρ. 1 ΠΚ)

Ζημιωθείς είναι ο «αδικηθείς» εκ του εγκλήματος (Άρθρο 63 ΚΠοινΔικ , 914 και 932 ΑΚ).

Δεν αποκλείεται όμως στο ίδιο πρόσωπο να συμπέσουν και οι δύο ιδιότητες , δηλαδή του παθόντος και του ζημιωθέντος .

Μπορεί όμως να συμβαίνει και το αντίθετο. Λόγου χάρη αυτός που έδωσε στο νόμιμο εκπρόσωπο εταιρείας - αντιπροσωπείας αυτοκινήτων ένα χρηματικό ποσό για την αγορά ενός αυτοκινήτου και ο εκπρόσωπος το υπεξαίρεσε , ΔΕ νομιμοποιείται να παραστεί ως πολιτικώς ενάγων , διότι αμέσως ζημιωθείσα είναι η πωλήτρια εταιρεία (η εταιρεία υπέστη ηθική βλάβη από την παράνομη ιδιοποίηση).(ΑΠ 1617/2004)

¹⁰⁶ βλ. <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

¹⁰⁷ βλ. ΑΠ 2443/2005 σε Ποινικό Λόγο 6/2005 , σ. 2161, σύμφωνα με την οποία για υπέρβαση εξουσίας ανηρέθη η προσβαλλόμενη απόφαση μόνο ως προς το ύψος της χρηματικής ικανοποίησης λόγω ηθικής βλάβης , διότι επιδικάστηκε στο Ελληνικό Δημόσιο χρηματική ικανοποίηση 10.000 ευρώ για ηθική βλάβη που υπέστη από την έκδοση εικονικών τιμολογίων κατ' εξακολούθηση , αν και έπαυσε οριστικά η ποινική δίωξη σε βάρος του αναιρεσειόντος για όλες τις μερικότερες πράξεις λόγω έλλειψης αξιοποιήσιμων τούτων λόγω παραγραφής .

βλ. και **ΑΠ 810/2008** σε <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>, η οποία ανήρεσε μερικώς την υπ' αριθμ. 550/2007 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Καβάλας , γιατί επεδίκασε πλείονα της αιτηθείσης αποζημιώσεως υπέρ του πολιτικώς ενάγοντα

αγωγής γίνεται με **απλή δήλωση**¹⁰⁸ του εκπροσώπου του Δημοσίου ,που καταχωρίζεται στα πρακτικά χωρίς την τήρηση οποιασδήποτε έγγραφης προδικασίας. Ήδη με τη διάταξη του Α 21 παρ. 11 του Ν 2523/1997 γίνεται ειδική πρόβλεψη για το δικαίωμα του Δημοσίου, **εκπροσωπούμενο από τον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής Αρχής ή από τον υπάλληλο** που αυτός θα ορίσει να δηλώσει παράσταση πολιτικής αγωγής¹⁰⁹.

¹⁰⁸ βλ. ΑΠ 2292/2007 σε Ποιν.Δικ. 6/2008 (έτος 11^ο) , σ. 812 και σε Ποινικό Λόγο , τόμο ζ/2007 , σ. 1648 , σύμφωνα με την οποία η **μη δήλωση παράστασης πολιτικής αγωγής** από το Δημόσιο **αμέσως μόλις εκφωνήθηκε η υπόθεση και πριν από την απαγγελία της κατηγορίας** κατά την ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου συζήτηση της υπόθεσης , αλλά το πρώτον **ενώπιον του κατ' έφεση δικάζοντος δικαστηρίου** δεν είναι νόμιμη και από αυτή δε **την παράνομη παράσταση πολιτικής αγωγής** επήλθε απόλυτη ακυρότητα .

¹⁰⁹βλ. **ΑΠ 763/2009** (απόλυτη ακυρότητα από κατάθεση μάρτυρα και παράσταση πολιτικής αγωγής) και **ΑΠ 810/2008** (επεδίκασε η προσβαλλόμενη απόφαση τόκους υπέρ του Δημοσίου , χωρίς το Δημόσιο να τους έχει ζητήσει) σε <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

6. Αντικειμενική υπόσταση

Η αντικειμενική υπόσταση του αδικήματος αφορά ιδίως στην έννοια των πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων κατά περίπτωση φορολογικών στοιχείων.

6.1. Φορολογικά στοιχεία

Υλικό αντικείμενο του εγκλήματος του άρθρου 19 ν 2523/1997 είναι τα **φορολογικά στοιχεία**, τα οποία **προβλέπονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων**¹¹⁰ (ΚΒΣ) και ειδικότερον στα **Άρθρα 11-16** (π.χ. δελτίο αποστολής, τιμολόγιο¹¹¹, απόδειξη παροχής υπηρεσιών, απόδειξη λιανικής πώλησης αγαθών, φορτωτικές¹¹²). **Εκδίδονται από επιτηδευματίες** και αποβλέπουν στην εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των συναλλασσομένων (Άρθρο 1¹¹³ και 2¹¹⁴ του ΚΒΣ).

¹¹⁰ Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 ΦΕΚ 84 Α, ν 2992/2002, ν 3052/2002 και 3522/2006 βλ. και άρθρο 92 ν 3842/2010

¹¹¹ για **εικονικά τιμολόγια** πώλησης βλ. **ΑΠ 1564/2007**, Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ, 2007, σ.1108, **ΑΠ 1747/2004** Ποινικός Λόγος, τόμος Δ/2004, σ. 2118, **ΑΠ 1900/2004** Ποινικός Λόγος, τόμος Δ/2004, σ. 2319: τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), τιμολόγιο δελτίο αποστολής (Τ.Δ.Α.), **ΑΠ 616/2006**, Ποινικός Λόγος, τόμος ΣΤ, σ. 521: δελτία αποστολής – τιμολόγια πώλησης, **ΑΠ 454/2002**, Ποινικός Λόγος, τόμος Β/2002, σ. 566: τιμολόγια πώλησης, **ΑΠ 856/2005**, Ποινική Δικαιοσύνη, 11/2005, έτος 8^ο, σ. 1262: τιμολόγιο πώλησης – δελτίο αποστολής, **ΑΠ 638/2004**, Ποινική Δικαιοσύνη, 7/2004, έτος 7^ο, σ. 889: τιμολόγια και δελτία αποστολής, **ΑΠ 1418/2004**, Ποινική Δικαιοσύνη 12/2004 (έτος 7^ο), σ. 1441: δελτίο αποστολής – τιμολόγιο πώλησης, **ΑΠ 694/2002**, Ποινική Δικαιοσύνη 8-9/2002 (έτος 5^ο), σ. 999: τιμολόγια

¹¹² για **φορτωτικές** βλ. **ΑΠ 744/2007**, Ποινικός Λόγος, τόμος/2007, σ. 469 επ., Εφ Πειρ 376/2000, **ΑΠ 1073/2008**, http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

¹¹³ **Άρθρο 1 ΚΒΣ**: Στις διατάξεις του Κώδικα αυτού **ορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των επιτηδευματιών, σχετικά με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων, για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων.**

¹¹⁴ Σύμφωνα με **το Άρθρο 2 του ΚΒΣ** επιτηδευματίας είναι κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και **αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος** από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες.

Τα φορτωτικά έγγραφα διεθνών μεταφορικών εταιρειών¹¹⁵ , ήτοι οι φορτωτικές συνιστούν φορολογικά στοιχεία

Τα φορτωτικά έγγραφα CRM ¹¹⁶ , όπου αναγράφονται ως μεταφορείς εμπορευμάτων μεταφορικές επιχειρήσεις επακριβώς προσδιοριζόμενες είναι φορτωτικές και ως εκ τούτου αποτελούν φορολογικά στοιχεία .

Το έγγραφο INTRASTAT¹¹⁷, στο οποίο αναφέρονται στοιχεία για το είδος ,την αξία κλπ. των εμπορευμάτων ενδοκοινοτικών παραδόσεων και το οποίο αποστέλλεται στην Εθνική Στατιστική Υπηρεσία για ενημέρωσή της , **δεν αποτελεί κατά τον ΚΒΣ φορολογικό στοιχείο** και συνεπώς , η έκδοσή του για ανύπαρκτες ενδοκοινοτικές συναλλαγές δεν στοιχειοθετεί την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος του Άρθρου 19 παρ. 1 Ν 2523/1997

Τέλος το προσκομισθέν στο Πολεοδομικό Γραφείο αντίγραφο του διπλοτύπου είσπραξης δεν αποτελεί φορολογικό στοιχείο και ως εκ τούτου το Ανώτατο Ακυρωτικό¹¹⁸ εδέχθη ότι ορθώς και αιτιολογημένως κατεδικάσθη για πλαστογραφία μετά χρήσεως ο πολιτικός μηχανικός, που νόθευσε τούτο ,προκειμένου να παραπλανήσει τους υπαλλήλους της πολεοδομίας ότι έχει προκαταβάλλει τον αναλογούντα φόρο επί της αμοιβής του και ότι συντρέχουν οι

Όσον αφορά στα αλλοδαπά πρόσωπα , αρκεί η ύπαρξη πραγματικής - φυσικής επαγγελματικής εγκατάστασης στην ελληνική επικράτεια, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό αυτής ως μόνιμης ή μη από άλλες διατάξεις.

Επιτηδευματίας λογίζεται και κάθε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο οποιασδήποτε μορφής που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφόσον αναγείρει ακίνητο εντός της ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιεί σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις."

Επιτηδευματίας είναι και η κοινοπραξία επιτηδευματιών, εφόσον έχει ορισμένη επαγγελματική διεύθυνση, αποβλέπει στη διενέργεια συγκεκριμένης πράξης, αποδεικνύεται με έγγραφη συμφωνία, που κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) πριν από την έναρξη των εργασιών της, και τα μέλη της είναι, διαζευκτικά ή αθροιστικά: α) φυσικό ή νομικό πρόσωπο που το καθένα ασκεί δική του επιχείρηση ή ελεύθεριο επάγγελμα, β) ομόρρυθμο μέλος διαφορετικής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας, γ) αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο που ασκεί επιχείρηση εκτός της ελληνικής επικράτειας, με την προϋπόθεση ότι έχει λάβει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα πριν τη συμμετοχή του στην κοινοπραξία και αυτή εκπροσωπείται από ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

¹¹⁵ ΑΠ 2288/2005 , Ποινικός Λόγος 6/2005 , σ. 2058και ΑΠ 1672/2005 , www.dsnet.gr

¹¹⁶ ΑΠ 1459/2009 ,Ποινικός Λόγος Ζ/2007 , σ. 1032

¹¹⁷ ΑΠ 242/2008 , Ποιν Δικ 8-9/2008 (έτος 11^ο) , σ. 1130

¹¹⁸ ΑΠ 974/2003 , Ποιν Χρον ΝΔ/2004 , σ. 225

προϋποθέσεις για την χορήγηση της αιτούμενης άδειας οικοδομής, ώστε να γραφεί ψευδώς το ποσόν των 257.902 δρχ. , με αντίστοιχη ζημία του ιδιοκτήτη της οικοδομής και του Δημοσίου .

6.2. Η έννοια του « πλαστού » φορολογικού στοιχείου

Η έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου ,όπως επίσης και η έννοια του εικονικού και του νοθευμένου φορολογικού στοιχείου συναντώνται στον ΚΣΒ και ειδικότερον στο Άρθρο 30 και στις διοικητικές κυρώσεις που προβλέπει ο ν 2523/1997 (Άρθρα 5 και 6), για την επιβολή των οποίων αρκεί και η αμέλεια του δράστη .Ο ορισμός των ανωτέρω δίδεται στην ποινική διάταξη του Νόμου 2523/1997.

Η διάταξη του Άρθρου 19 του ν 2523/1997 έλκει την καταγωγή της από την τη διάταξη του Άρθρου **216 του ΠΚ** , σύμφωνα με το οποίο όποιος καταρτίζει πλαστό ή νοθεύει έγγραφο με σκοπό να παραπλανήσει με τη χρήση του άλλον σχετικά με γεγονός που μπορεί να έχει έννομες συνέπειες τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών μηνών. Η χρήση του εγγράφου από αυτόν θεωρείται επιβαρυντική περίπτωση .Στην παρ.2 του Άρθρου 216 ορίζεται ότι με την ίδια ποινή τιμωρείται όποιος για τον παραπάνω σκοπό εν γνώσει χρησιμοποιεί πλαστό ή νοθευμένο έγγραφο. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η **πλαστογραφία**^{119 120} τελείται είτε με την «**κατάρτιση**» , η οποία έχει ως αντικείμενο «**πλαστό**» **έγγραφο** , είτε με τη «**νόθευση**» ,η οποία έχει ως αντικείμενο «**γνήσιο**» **έγγραφο**¹²¹.

¹¹⁹ για απλότροπα και πολύτροπα εγκλήματα , βλ. *Χαραλαμπίκη Αριστοτέλη* , Διάγραμμα Ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος , Δ' έκδοση , εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 1999 ,σ 99

Η **πλαστογραφία** είναι έγκλημα **πολύτροπο ή μικτό** διότι η **αντικειμενική υπόσταση μπορεί να πραγματοποιεί με διάφορους τρόπους** που περιγράφονται σε αυτήν .

¹²⁰ **μη γνήσια πολύτροπα ή σωρρευτικώς μικτά** είναι τα εγκλήματα στα οποία εάν πραγματοποιούν όλοι οι προβλεπόμενοι τρόποι τέλεσης πάνω στο ίδιο υλικό αντικείμενο , θα έχουν διαπραχθεί **τόσα εγκλήματα , όσοι και οι τρόποι τέλεσης** , δηλαδή ο δράστης θα τιμωρηθεί τόσες φορές με την ποινή του σχετικού εγκλήματος , όσοι είναι και οι τρόποι τελέσεώς του .

Χαρακτηριστικό **παράδειγμα μη γνήσιου πολύτροπου ή σωρρευτικώς μικτού εγκλήματος είναι η πλαστογραφία**

Για τη διάκριση των πολύτροπων εγκλημάτων σε γνήσια (υπαλλακτικώς μικτά) και μη γνήσια (σωρρευτικώς μικτά) βλ. *Κωστάρα Αλέξανδρο* , Ποινικό Μέρος , Σύνοψη Γενικού Μέρους , εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα , σ. 152

¹²¹ βλ. *Μυλωνόπουλο Χρίστο* ,Ποινικό Δίκαιο ,Ειδικό μέρος ,Τα εγκλήματα σχετικά με τα υπομνήματα (Άρθρα 216 – 223ΠΚ) ,Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα 2005, σ. 37

Στην **παρ. 3 του Άρθρου 19** του ν. 2523/1997 ορίζονται **ενδεικτικώς**¹²² ειδικές περιπτώσεις πλαστότητας φορολογικών στοιχείων . Ειδικότερον στην έννοια του πλαστού φορολογικού στοιχείου εμπίπτει η περίπτωση που :

6.2.1. Το στοιχείο που έχει διατηρηθεί¹²³ ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της αρμόδιας ΔΟΥ¹²⁴ η σχετική πράξη θεώρησής του.

Η υποχρέωση θεώρησης φορολογικών στοιχείων προβλέπεται στο Άρθρο 9 παρ.1β του ΚΒΣ .

Το Ανώτατο Ακυρωτικό¹²⁵ αναφέρει ότι πλαστό θεωρείται το φορολογικό στοιχείο και όταν **το στέλεχός του δεν έχει θεωρηθεί από την αρμόδια ΔΟΥ , δεν έχει διατηρηθεί από την ίδια υπηρεσία και δεν φέρει νόμιμο κωδικό αριθμό διάτρησης** . Ειδικότερον ο κατηγορούμενος εξέδωσε πλαστά δελτία αποστολής εμπορευμάτων , που είχαν διατηρηθεί με παράνομο τρόπο από τον ίδιο και ανήκαν σε στελέχη μπλοκ χωρίς αριθμό πράξης θεώρησews , υπογραφή , σφραγίδα υπαλλήλου , με συνέπεια να μην είναι δυνατή η διενέργεια φορολογικού ελέγχου.

¹²² Δηλαδή πλαστό μπορεί να είναι και το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε με τρόπο διαφορετικό από αυτόν που περιγράφεται στη διάταξη του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 , καθώς επίσης και το φορολογικό στοιχείο που δεν φέρει απαραίτητα τα γνωρίσματα που ορίζονται σε αυτήν .

¹²³ βλ. **ΑΠ 249/2006** , Ποιν. Δικ 11/2006 (έτος 9^ο) ,σ. 1262 επ. , **ΑΠ 1495/2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σ. 1823 : διάτρηση φορολογικού στοιχείου με μηχανικά μέσα διαφορετικά από αυτά που χρησιμοποιούν οι ΔΟΥ , **ΑΠ 149/2007** , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/ 2007 , σελ. 135 : ιατρός ορθώς κατεδικάσθη για έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα αποδείξεων παροχής υπηρεσιών , οι οποίες ενώ έφεραν διάτρηση , αυτή είχε γίνει όχι από το μηχάνημα της αρμόδιας ΔΟΥ και δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της .

¹²⁴ βλ. **ΑΠ 856/2005** , Ποιν Χρον 856/2005 ,ΝΣΤ/2006 , σελ. 413 , σύμφωνα με την οποία ο κατηγορούμενος εξέδωσε πληθώρα πλαστών και εικονικών τιμολογίων , τα οποία καταχωρούσε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της επιχείρησής του . Η δε πλαστότητα αφορά στην ύπαρξη θεώρησης στα τιμολόγια , η οποία δεν έγινε στην αρμόδια ΔΟΥ , **ΑΠ 1863/2007** , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ. 1388 αναφέρεται ότι είναι πλαστό το φορολογικό στοιχείο που έφερε διάτρηση που δεν ήταν καταχωρημένη στα οικεία βιβλία της αρμοδίας ΔΟΥ , αλλά είχε κατασκευαστεί καθ' ομοίωση τέτοιων διατρήσεων

¹²⁵ βλ. ΑΠ 161/2001 , Ποιν.Χρον. ΝΑ/2001 , σ. 822

6.2.2. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου¹²⁶.

Ειδικότερον είναι πλαστό το φορολογικό στοιχείο, στο οποίο αναγράφονται στοιχεία των συμβαλλομένων ή και της συναλλαγής διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου φορολογικού στοιχείου, όπως λόγου χάρη διαφορετικό ονοματεπώνυμο αντισυμβαλλομένου, διαφορετικό περιεχόμενο συναλλαγής κλπ.¹²⁷ Σε αυτήν την περίπτωση το στοιχείο θεωρείται ότι έχει υποστεί αλλοιώσεις, αφότου αποκόπηκε από το στέλεχος. Η αλλοίωση όμως του στοιχείου μετά την αποκοπή του από το στέλεχος (π.χ. με την προσθήκη ενός ψηφίου στην αξία) καθιστά αυτό πλαστό.

Για το χαρακτηρισμό του ως πλαστού απαιτείται θετικά η αναγραφή διαφορετικών δεδομένων στα εκδοθέντα στοιχεία (π.χ. μεταξύ του στελέχους και του πρωτότυπου στοιχείου που παραδόθηκε στον πελάτη)¹²⁸. Δέον να σημειωθεί ότι πλείστες όσες φορές τα πλαστά φορολογικά στοιχεία είναι ταυτόχρονα και εικονικά, διότι αφορούν σε εικονικές συναλλαγές. Λόγου χάρη το τιμολόγιο που δεν υπεγράφη από το νόμιμο εκπρόσωπο της εταιρείας, αλλά από τρίτο πρόσωπο, το οποίο μιμήθηκε την υπογραφή του νομίμου εκπροσώπου εν αγνοία του. Το στοιχείο αυτό είναι εικονικό, διότι αφορά σε ανύπαρκτη συναλλαγή.

¹²⁶ ΑΠ 856/2005, Ποιν Χρον ΝΣΤ/2006, σελ 413 επ., ΑΠ 974/2003, Ποιν Χρον ΝΔ/2004, σ. 225

¹²⁷ βλ. Καλλιντέρη Κ., ό.π. σ. 62

¹²⁸ Ωστόσο δεν είναι πλαστό το δελτίο αποστολής λόγω μη αναγραφής της ποσότητας του πωλούμενου αγαθού στο στέλεχος, εφόσον αυτή αναγραφόταν τόσο στο αντίγραφο για το λογιστήριο, όσο και στο σχετικό τιμολόγιο πώλησης και επιπλέον, συμφωνούσε με τις καταχωρίσεις το βιβλίο αποθήκης.

6.3. Η έννοια του «εικονικού»¹²⁹ φορολογικού στοιχείου

Στην **παρ. 4 του Άρθρου 19 του Ν 2523/1997** ορίζονται οι περιπτώσεις εικονικότητας φορολογικών στοιχείων **περιοριστικώς και ουχί ενδεικτικώς** , **οι οποίες είναι** : α) η εικονικότητα ως προς το σύνολο της **συναλλαγής** (ανύπαρκτη συναλλαγή) , β) Η εικονικότητα ως προς **το πρόσωπο του εκδότη** και γ) η εικονικότητα ως προς την **αξία της συναλλαγής** (μερική εικονικότητα). Ειδικότερον οι περιπτώσεις εικονικότητας είναι :

6.3.1. Για συναλλαγή ανύπαρκτη εν όλω¹³⁰ ή εν μέρει¹³¹ .

i. Γενικές παρατηρήσεις :

Σύμφωνα με τα στοιχεία του Υπουργείου Οικονομικών¹³² η περίπτωση αυτή καλύπτει σε ποσοστό το 70% - 80% των φορολογικών στοιχείων που εκδίδονται , αποτελώντας κατ' αυτόν **τον τρόπο την πιο προσφιλή μέθοδο φοροδιαφυγής** με τη χρήση εικονικών στοιχείων.

Η μη πραγματοποίηση συναλλαγής κρίνεται τόσο από τα πραγματικά περιστατικά που αφορούν στον εκδότη , όσο και στα πραγματικά περιστατικά που αφορούν στο λήπτη .**Λόγου χάρη πραγματικά γεγονότα που αφορούν στον εκδότη**

¹²⁹ βλ. Άρθρο 138 παρ. 1 ΑΚ

¹³⁰ ΑΠ 879/2000 , Ποιν . Χρον. ΝΑ/2001 , σ. 151 ,ΑΠ 685/1999 , Ποιν. Χρον Ν 2000 , σ. 249 , όπου αναφέρει ότι **εικονικό είναι το δελτίο επιστροφής εμπορευμάτων που εκδίδεται από έμπορο** ,διότι αφορά σε ανύπαρκτη συναλλαγή (επιστροφή) , ΑΠ 804/2005 ,Ποιν Λογ 3/2005 , σ. 776 επ. ,ΑΠ 856/2005 ,Ποινικός Λόγος 3/2005 , σ. 804 επ. , ΑΠ 1564/2007 , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ , 2007 , σ.1108 , ΑΠ 589/2004 , Ποινικός Λόγος ,τόμος Ζ/ 2007 , σ. 684 , ΑΠ 1494/2004 , Ποινικός Λόγος ,τόμος Δ/2004 , σ. 1820 , ΑΠ 460/2004 , Ποιν Χρον ΝΕ/2005 , σ. 146 επ. : ανηρέθη η προσβαλλόμενη απόφαση γιατί η αιτιολογία ως προς την εικονικότητα ήτο ασαφής , έτσι ώστε να μην μπορεί να διαγνωστεί αν τα φορολογικά στοιχεία ήτο εικονικά εν όλω ή εν μέρει , ΑΠ 1681/2007 Ποιν. Δικ. 4/2008 (έτος 11°) , σελ. 513

¹³¹ ΑΠ 1121/2001 , Ποινικός Λόγος ,τόμος ΣΤ , 3/2006 , σ. 988 : εικονικό τιμολόγιο για μέρος εργασιών χρωματισμού ξενοδοχείου ,

¹³² βλ. σε *Φορολογική Επιθεώρηση* 2001 σ. 1844 επ. : την Υπ. Οικ. 106122/3-9-2001 διαταγή με θέμα: **«Οδηγός ελέγχου πλαστών ,εικονικών και νοθευμένων φορολογικών στοιχείων»**

είναι η διακοπή εργασιών και ακύρωση φορολογικών στοιχείων του εκδότη πριν από την έκδοση των στοιχείων , **η έλλειψη κατάλληλου εξοπλισμού για παροχή προϊόντος** ή υπηρεσίας που περιγράφεται στο φορολογικό στοιχείο , **η μη καταχώρηση δαπάνης για αγορά πρώτων υλών** για παρασκευή συγκεκριμένου προϊόντος στα βιβλία του εκδότη .**Πραγματικά περιστατικά που αφορούν στο λήπτη** είναι **η ευκαιριακή συνεργασία με τον εκδότη** , η οποία αφορά μεγάλα ποσά ,**ο μη έλεγχος του εκδότη** κλπ.

ii. Παραδείγματα έκδοσης τιμολογίων για ανύπαρκτες συναλλαγές :

Για ανύπαρκτες συναλλαγές **εξεδόθησαν τιμολόγια** αγοράς λίτρων πετρελαίου , τα οποία **κατασκευάστηκαν εκ των υστέρων** εν γνώσει του κατηγορούμενου , ο οποίος διατηρούσε και διατηρεί πρατήριο πώλησεως υγρών καυσίμων **ίνα δικαιολογήσει ότι βρέθηκε ποσότητα πετρελαίου μεγαλύτερη** από εκείνη που μπορούσε να δικαιολογήσει με τα τιμολόγια αγοράς που είχε σε έλεγχο των υπαλλήλων του ΣΔΟΕ.¹³³

Σύμφωνα με την ΑΠ.1495/2004¹³⁴ ο κατηγορούμενος , ως ασκών ατομική επιχείρηση (εμπόριο παλαιών μετάλλων) με πρόθεση αποδέχτηκε και κατεχώρησε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων εικονικό τιμολόγιο , καθόσον οι συναλλαγές ουδέποτε έγιναν και **η εκδότηρια επιχείρηση του τιμολογίου έχει ως αντικείμενο έτερη δραστηριότητα** και ειδικότερα την χονδρική πώληση ποτών – απορρυπαντικών και χαρτικών , ενώ στα φερόμενα στο τιμολόγιο πωληθέντα είδη ορείχαλκου και αλουμινίου , ουδεμία σχέση έχουν με το αντικείμενο των εργασιών της . Επίσης όσον αφορά έτερο τιμολόγιο , η εκδότηρια εταιρεία είναι ανύπαρκτη .

Το Ανώτατο Ακυρωτικό¹³⁵ απέρριψε την αίτηση αναίρεσης της κατηγορουμένης και καταδικασθείσας από το δικαστήριο ουσίας για φοροδιαφυγή , **διότι εξέδωσε εικονικά τιμολόγιο που αφορούσαν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους** . Εδέχθη ότι είναι επιτρεπτή η εξέταση μάρτυρα στο ακροατήριο του ασκήσαντος καθήκοντα γραμματέως κατά τη προανάκριση υπαλλήλου ΣΔΟΕ , παρά

¹³³ βλ. **ΑΠ 1618/2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σ. 2119

¹³⁴ βλ. **ΑΠ 1495/2004** , Ποινικός Λόγος ,τόμος Δ/2004 , σ. 1823

¹³⁵ βλ. **ΑΠ 106/2006**, Ποιν Δικ. 6/2006 (έτος 9^ο) , σ. 808

την εναντίωση της κατηγορουμένης , διότι η υπόθεση είναι φορολογικής φύσης και έτσι εφαρμόζονταν οι διατάξεις του Α 174 του Ν 2960/2001 .

6.3.2. Για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά¹³⁶ από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο .

¹³⁶βλ. **ΑΠ 856/2005** ,Ποιν Χρον ΝΣΤ/2006 , σελ 415και Ποινικός Λόγος 3/2005 ,σ. 805 , **ΑΠ 977/2001** , Ποιν Χρον ΝΒ/2002 , σ. 336 επ. : ανηρέθη η προσβαλλόμενη καταδικαστική απόφαση για φοροδιαφυγή , λόγω ελλείψεως αιτιολογίας ,διότι ενώ γίνεται δεκτό ότι τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια και δελτία αποστολής εξεδόθησαν από ανύπαρκτη επιχείρηση , εν συνεχεία διαλαμβάνεται ενδοιαστικά ότι οι συναλλαγές «που πιθανόν έγιναν» πραγματοποιήθηκαν **από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα τιμολόγια** πωλήσεως και στα δελτία αποστολής ,ώστε να μην καθίσταται σαφές αν πραγματοποιήθηκαν ή όχι οι συναλλαγές αυτές ,ενώ παρεισδύει ασάφεια και ως προς τον τρόπο , με τον οποίον επιδιώχθηκε η επίμαχη φοροδιαφυγή , βλ. επίσης και **ΑΠ 2286/2007** Ποινικός Λόγος , τόμος ζ, σ. 1645 : αιτιολογημένα κατεδικάσθη ο αναιρεσείων κατηγορούμενος για έκδοση και αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων ,ο οποίος ενώ διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο την εμπορία λιπαντικών , ελαστικών απεδέχθη φορολογικά στοιχεία εικονικά, αφού οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί με **διαφορετικά άγνωστα πρόσωπα , και όχι με τα αναγραφόμενα σε αυτά** , αφού αυτοί ουδέποτε διατηρούσαν τις αναγραφόμενες στα στοιχεία επιχειρήσεις , **ΑΠ 840/2000 Ποιν Χρον ΝΑ /2001 , σ. 145** : Με την ιδιότητα της Προέδρου και Διευθύνουσας Συμβούλου ΑΕ αποδέχτηκε και καταχώρησε εικονικά στο Γενικό Ημερολόγιο της ΑΕ , πλαστά και εικονικά τιμολόγια – δελτία αποστολής , με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης η καταδικασθείσα από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ουσίας. Ειδικότερα , τα φορολογικά στοιχεία που καταχώρησε είναι εικονικά , διότι η συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε από τον φερόμενο ως εκδότη , ο οποίος φαινομενικά διατηρούσε επιχείρηση εμπορίας ηλεκτρολογικού – υδραυλικού υλικού στον Πειραιά ,αλλά από δύο έτερα άτομα , γνώριζε δε το γεγονός αυτό η κατηγορουμένη και αποδέχτηκε τα πλαστά και εικονικά αυτά στοιχεία συνολικού ποσού 268.340.391 δρχ. , **ΑΠ 1863/2007** Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ. 1388 : οι κατηγορούμενοι αποδέχτηκαν και καταχώρησαν στα φορολογικά βιβλία της επιχείρησής τους τιμολόγιο – δελτίο αποστολής εικονικό , καθόσον η εκδότης αυτού εταιρεία δεν είχε καμία σχέση με την αναγραφόμενη σε αυτό συναλλαγή , δηλαδή την πώληση προς την εταιρεία κατηγορουμένων καθαρού οινοπνεύματος , η οποία **πραγματοποιήθηκε από άλλο πρόσωπο** , τα στοιχεία του οποίου δεν εξακριβώθηκαν .

6.3.3. Από άγνωστο φορολογικά¹³⁷ (και όχι ανύπαρκτο) πρόσωπο (επιτηδευματία) , δηλαδή από πρόσωπο που δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ,ούτε έχει θεωρήσει φορολογικά βιβλία και στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια ΔΟΥ , σύμφωνα με την διεύθυνση που αναγράφεται στο στοιχείο που εκδόθηκε.

Στην περίπτωση αυτή δεν εμπίπτει ο επιτηδευματίας , που έκανε έναρξη επαγγέλματος και εκ παραδρομής υπέβαλε τη σχετική δήλωση έναρξης σε αναρμόδια ΔΟΥ .

6.3.4. Η έκδοση ή λήψη φορολογικού στοιχείου από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση.

i. Γενικές παρατηρήσεις

Εικονική είναι η επιχείρηση¹³⁸ ή η εταιρεία, τα μέλη της οποίας ΔΕΝ ήθελαν πράγματι τη σύσταση εταιρείας ,αλλά με το πρόσχημα αυτή ήθελαν να καλύψουν άλλο σκοπό. Η εικονικότητα αφορά στην υπόσταση και τις δραστηριότητες της επιχείρησης .Ειδικότερον δηλώνεται στην αρμόδια ΔΟΥ η ύπαρξη ορισμένης στελεχιακής ή υλικοτεχνικής υποδομής (π.χ. γραφεία διοίκησης , εγκαταστάσεις παραγωγής με προσωπικό) ή η ανάπτυξη ορισμένης δραστηριότητας , η οποία έχει σχέση με την πιο πάνω υποδομή (π.χ. παραγωγή και εμπορία προϊόντων , παροχή υπηρεσιών), ενώ στην πραγματικότητα ούτε η υποδομή¹³⁹ υπάρχει , ούτε η δραστηριότητα¹⁴⁰ αναπτύσσεται .

¹³⁷ ΑΠ 856/2005 ,Ποιν Χρον ΝΣΤ/2006 , σελ 413 επ.

¹³⁸ ειδικά για τις τεχνικές επιχειρήσεις επί εκδόσεως πλαστών ή εικονικών τιμολογίων , που δεν προβλέπεται προσαύξηση συντελεστή , βλ. Σταματοπούλου – Καραβοκύρη , οπ. παραπ. σελ. 1171

¹³⁹ βλ. ΑΠ 1101/2000 , Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σ. 341 :το Ακυρωτικό Δικαστήριο κατ' αρχήν έκρινε ότι ήτο αιτιολογημένη η καταδίκη για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων του κατηγορουμένου , ο οποίος ανέλαβε εν τοις πράγμασιν πρωτοβουλία , εμφανιζόμενος μόνον αυτός σε όλες τις συναλλαγές της εταιρείας , δίνοντας εντολές για παραγγελίες ειδών , προβαίνοντας σε καταβολές για

Επίσης η εικονικότητα ενδέχεται να αναφέρεται όχι στην ύπαρξη της εταιρείας ,αλλά σε **συστατικά στοιχεία της** ,όπως λόγου χάρη **στη μη καταβολή της υποχρεωτικής εταιρικής μερίδας** . Περιπτώσεις εικονικότητας συναντώνται συνήθως σε προσωπικές εταιρείες¹⁴¹

Δέον να σημειωθεί **ότι η φορολογική αρχή έχει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας**¹⁴² **της εταιρείας**, δηλαδή ότι η εταιρεία που εξέδωσε τα τιμολόγια είναι εικονική , η δε περί εικονικότητας κρίση του δικαστηρίου πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη .Επομένως η φορολογούσα αρχή δεν είναι υποχρεωμένη να αποδείξει με παρά πέρα στοιχεία την εικονικότητα του τιμολογίου και ειδικότερα το ανύπαρκτο της δαπάνης , η οποία αναφέρεται στο τιμολόγιο αυτό.

Η φορολογική αρχή βαρύνεται **με την απόδειξη της ουσιαστικής βασιμότητας των αποδιδόμενων παραβάσεων του ΚΒΣ** , αλλά και της εικονικότητας γενικότερα .¹⁴³ Στην περίπτωση που η **εικονικότητα του τιμολογίου** συνίσταται στο ότι έχει πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή , όχι όμως με

την κάλυψη των υποχρεώσεων της και εκδίδοντας σε μόνιμη βάση τα σχετικά τιμολόγια χωρίς να υπάρχει κάποιο άλλο πρόσωπο , στο οποίο να αναφέρεται ή τις εντολές του οποίου να εκτελεί ,ο δε τυπικά φερόμενος ως κύριος της επιχείρησης ήταν ένας ογδοντάχρονος επαίτης , άσχετος με αυτήν, καθώς η επιχείρηση είχε συσταθεί με αποκλειστικό σκοπό την δι' εικονικών τιμολογίων πώλησης προμήθεια ελαιολάδου σε τυποποιητικές μονάδες και εμπόρους , **προκειμένου αυτοί να καρπώνονται τις σχετικές επιδοτήσεις** ,εμφανιζόταν δε να διακινεί τεράστιες ποσότητες του προϊόντος , χωρίς να υπάρχουν εγκαταστάσεις αποθήκευσης , ούτε στοιχειώδης υποδομή (δεξαμενές , αντλίες , χώροι φόρτωσης και εκφόρτωσης κλπ.)

¹⁴⁰ **ΑΠ 1060/2006** ,Ποινικός Λόγος ,τόμος ΣΤ , 3/2006 , σ. 937 : **η επιχείρηση που εξέδωσε εικονικά τιμολόγια δε λειτούργησε αναπτύσσοντας κάποια δραστηριότητα που να δικαιολογεί την έκδοση αυτών** , **ΑΠ 1494/2004** , Ποινικός Λόγος ,τόμος Δ/2004 , σ. 1820 : η επιχείρηση που εξέδωσε τα τιμολόγια δεν άσκησε καμία δραστηριότητα ,γεγονός που γνώριζε ο κατηγορούμενος και παρόλα αυτά τα αποδέχτηκε με σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης .

¹⁴¹ βλ. **ΑΠ 124/2003** σε ΕλλΔικ 2003 ,σελ. 1311) .

¹⁴² **για το βάρος απόδειξης της εικονικότητας , που βαρύνει τη φορολογική αρχή :** βλ.ΤρΔΠρΡόδου 536/2005 , ΣτΕ 3952/2004 , ΣτΕ 2676/2002 , , ΔΕΦΑΘ 3785/2000 , ΔΕΦΡόδου 1427/2004 , ΣτΕ 511/2005 ,ΔΕΦΑΘ 3785/2005 , ΔΕΦΘες 1427/2004 , ΔΕΦΠερ 846/2005 , ΣτΕ 2931/2006 , ΣτΕ 1804/2006 , ΣτΕ 550/2006 , ΣτΕ 547/2006 , ΣτΕ 347/2006 , ΣτΕ 1643/2007 , ΣτΕ 631/2008 , ΣτΕ 629/2008 , ΣτΕ 466/2008 , ΣτΕ 465/2008 ΣτΕ 3619/2006 και ΣτΕ 4011/2005 σε http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html , ΤρΔΕΦΛαρ 539/2006 , ΤριμΔΕΦΑΘ 1837/2007 ΔΕΦ Λαρ 4/2005, <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm>

¹⁴³ βλ. *Τόση Χρήστο* , Ερμηνεία Φορολογικής Νομοθεσίας , Ερμηνεία Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , τόμος Α , Εκδόσεις Παμίσος , σ. 456 , όπου ΣτΕ 2433/2002 , 1553/2003 , 511/2005 , 547/2006

πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου , η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη , αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος , ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων . Στην περίπτωση αυτή δεν στοιχειοθετείται , καταρχήν παράβαση του επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο και το καταχωρεί στα βιβλία του , εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη¹⁴⁴ κατά το χρόνο συναλλαγής .

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Άρθρου 40 παρ. 3 του Νόμου 3220/2004 «οι φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά και μόνο **κατά του πραγματικά υπόχρεου που υποκρύπτεται** , δηλαδή **κατά του ασκούντος πράγματι την επιχείρηση** και όχι εις βάρος εκείνου που εικονικά φέρεται ότι την ασκεί» .

Κατά τη γνώμη μου αυτό είναι ορθό , διότι θα ήτο άδικο και εντελώς παράλογο να υφίσταται τη βάσανο των κυρώσεων ο φερόμενος ως εκδότης εικονικού ή πλαστού φορολογικού στοιχείου , εάν από την έρευνα και τον έλεγχο των αρμοδίων οργάνων αποδειχθεί ότι αυτός ουδεμία γνώση και σχέση είχε με το φορολογικό αυτό έγκλημα και ότι τα στοιχεία της ταυτότητάς του λόγου χάρη χρησιμοποιήθηκαν εν αγνοία του από επιτήδειους

ii. Παραδείγματα από τη νομολογία

Χαρακτηριστικό παράδειγμα **εταιρείας** , που **η σύστασή της είναι εικονική** είναι η κάτωθι¹⁴⁵ : Ο κατηγορούμενος με την ιδιότητα του πραγματικά υπευθύνου και υποκρυπτόμενου προσώπου (άρθρο 19 παρ.4 εδ β του ν 2523/1997) , που ασκούσε πράγματι τη διαχείριση **εικονικής μονοπρόσωπης ΕΠΕ** και η οποία (ΕΠΕ) ήτο γενικώς εντελώς **αδρανής** και ουσιαστικώς είχε ήδη παύσει να υφίσταται εξέδωσε προς διάφορους τρίτους και καταχώρησε στα βιβλία που τηρούσε η εταιρεία εικονικά τιμολόγια πώλησης . Τα τιμολόγια αυτά ήταν εικονικά , καθόσον αφορούσαν συναλλαγές που ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν , καθώς η **εκδότρια εταιρεία ουδέποτε μετήλθε πραγματικές συναλλαγές** , αλλά η σύστασή της ήταν εικονική ,

¹⁴⁴βλ. **ΔΕΦΑΘ 704/2000** , http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html ,

¹⁴⁵ βλ. ΑΠ 2443/2005 , Ποινικός Λόγος 6/2005 , σ. 2161

στην πράξη δε αυτή προέβη ο κατηγορούμενος με αποκλειστικό σκοπό την παράνομη είσπραξη ΦΠΑ.

Επίσης έτερη απόφαση του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου¹⁴⁶ ταυτίζεται με την απόφαση του δικαστηρίου ουσίας , το οποίο κατεδίκασε τον αναιρεσείοντα για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων , ο οποίος εξέδωσε 24 εικονικά τιμολόγια , που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους , αφού αποδείχθη ότι αυτές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και ότι **ουδέποτε η ατομική επιχείρηση του αναιρεσείοντος απέκτησε πραγματική υπόσταση** και οντότητα , δυνάμενη να πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή τόσο στο εσωτερικό , όσο και στο εξωτερικό , οι δε δύο μοναδικές φερόμενες στα τιμολόγια ως **λήπτριες των εμπορευμάτων επιχειρήσεις ,ουδέποτε παρέλαβαν τα εμπορεύματα** που αναγράφονται σε αυτά . Περαιτέρω ο αναιρεσείων , προκειμένου να προσδώσει αληθοφάνεια στις συναλλαγές που περιγράφονται στα προαναφερόμενα εικονικά τιμολόγια , εξέδωσε 44 εικονικά φορτωτικά έγγραφα CMR ,όπου αναγράφονται ς δήθεν μεταφορείς των εμπορευμάτων , οι εις την προσβαλλόμενη απόφαση επακριβώς προσδιοριζόμενες μεταφορικές επιχειρήσεις , ενώ οι φορτωτικές ήταν εικονικές , με το σκοπό να παραπλανήσουν τις φορολογικές αρχές ,γιατί στην πραγματικότητα τα αναφερόμενα οχήματα που φέρονται να χρησιμοποιήσαν οι ως άνω μεταφορικές επιχειρήσεις δεν είναι φορτηγά εφοδιασμένα με άδεια για τη διενέργεια διεθνών μεταφορών (TIR) και οι εταιρείες στις οποίες ανήκουν δεν είναι διαπιστευμένες μεταφορείς , κάτοικοι (TIR) και συνεπώς είναι αδύνατον να έχουν εκτελέσει τα εν λόγω οχήματα τις περιγραφόμενες μεταφορές από την Ελλάδα στην Ευρωπαϊκή Ένωση για λογαριασμό των αναγραφόμενων στα μεταφορικών έγγραφα επιχειρήσεων .Στην ως άνω πράξη του ο κατηγορούμενος ,προέβη με αποκλειστικό σκοπό την παράνομη είσπραξη μεγάλων χρηματικών ποσών ,ως επιστροφές ΦΠΑ , και συγκεκριμένα για τη χρήση του οικονομικού έτους 2000 εισέπραξε το ποσόν των 122.293.618 ευρώ , για τη δε χρήση του 2001 το ποσό των 124.271.033 δρχ.

Το Τριμελές Πλημμελειοδικείο Καρδίτσας¹⁴⁷ ,που δίκασε ως Εφετείο εκήρυξε ένοχο τον κατηγορούμενο , Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο ΑΕ με αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση εστιατορίων ταχείας εξυπηρέτησης για

¹⁴⁶βλ. ΑΠ 1459/2009 σε <http://www.dsanet.gr/1024x768Auth.htm>

¹⁴⁷βλ. ΑΠ 1255/2007 Ποινικός Λόγος ,τόμος Ζ ,σελ. 890 επ.

αποδοχή εικονικών τιμολογίων ,που στο σύνολό τους αφορούσαν συναλλαγές με πρόσωπα άσχετα με αυτές .

Οι κατασκευές που έγιναν σε κτίριο που έφερε μόνο τοιχοποιία και μετατράπηκε σε σύγχρονο κατάστημα καφέ – εστιατόριο ,δεν είναι δυνατόν να έγιναν σε μία μέρα ,διότι δεν υπήρχαν φορολογικά στοιχεία για προηγούμενες συναλλαγές υλικών ,με τα οποία έγιναν οι εργασίες για τις οποίες εκδόθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια ,ούτε ακολουθήθηκε κάποια νόμιμη διαδικασία με την έκδοση οικοδομικής αδείας , με επιμετρήσεις ,με εργατικές εισφορές στο ΙΚΑ κλπ.Ο δε **εκδότης** των τιμολογίων ,ήταν άγνωστος στη Λαμία ,όπου φέρεται ότι ασκούσε **επιχείρηση ανάλυσης κατασκευής οικοδομικών έργων** και στην Αθήνα , οπου είχε δηλώσει ότι έμενε , αυτός προέβη σε έναρξη εργασιών χωρίς να απασχολεί εργάτες και **χωρίς να διαθέτει τον απαραίτητο εξοπλισμό για την πραγματοποίηση τέτοιων εργασιών** ,ούτε προέβαινε σε φορολογική δήλωση ,που να αποδεικνύει το μέγεθος των εργασιών .

6.3.5. Η έκδοση ή λήψη φορολογικού στοιχείου από «υπαρκτό» φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο όμως ΔΕΝ μετείχε στη συγκεκριμένη συναλλαγή ¹⁴⁸ .

Στα πλαίσια της έννοιας της εικονικής επιχείρησης εντάσσεται και η έννοια της **εικονικότητας του φορέα μιας υπαρκτής επιχείρησης** ¹⁴⁹ , ήτοι μιας επιχείρησης , που υπάρχει στην πραγματικότητα και αναπτύσσει δραστηριότητα , αλλά **προς τα έξω εμφανίζεται** ότι εξουσιάζει και εκμεταλλεύεται την επιχείρηση όχι το πρόσωπο που στην πραγματικότητα την εκμεταλλεύεται , αλλά **τρίτο πρόσωπο** ¹⁵⁰ , το οποίο ουδεμία σχέση έχει με την επιχείρηση , ή έχει μεν σχέση , αλλά όχι στο βαθμό που εμφανίζεται στη διοίκηση .

¹⁴⁸βλ. **ΑΠ 856/2005** ,Ποιν Χρον ΝΣΤ/2006 , σελ 415, **ΑΠ 1101/2000** Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 341

¹⁴⁹ βλ. *Παπακυριάκο Θ, ό.π., σελ. 178 επ.*

¹⁵⁰βλ. **ΔΕΦΘΕΣ 1158/2001** : δήλωση έναρξης άσκησης επιτηδεύματος από εικονικό πρόσωπο και έκδοση εικονικών τιμολογίων πώλησης . καταλογισμός των εν λόγω φορολογικών υποχρεώσεων στους **πραγματικούς επιτηδευματίες ,που ήταν η μητέρα και ο πατριός** , **ΑΠ 1418/2004** : καταδίκη κατηγορούμενου που προέβη σε έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων **στο όνομα της συζύγου**

Περιπτώσεις εικονικότητας του φορέα της επιχείρησης είναι οι κάτωθι:

i. Εικονικότητα φορέα ατομικής επιχείρησης (π.χ. συγγενής) :

Ως πρόσωπο που ασκεί την ατομική επιχείρηση και εκμεταλλεύεται τα περιουσιακά της στοιχεία εμφανίζεται όχι το πρόσωπο που στην πραγματικότητα εξουσιάζει την επιχείρηση , αλλά **τρίτο φυσικό πρόσωπο** , όπως λόγου χάρη **συγγενής** του αληθινού επιχειρηματία και ιδιοκτήτη .

ii. Εικονικότητα φορέα εταιρικής επιχείρησης :

Ως πρόσωπο που ασκεί την εταιρική επιχείρηση και την εκμεταλλεύεται εμφανίζεται συγκεκριμένη εταιρεία , η οποία έχει συσταθεί με μερικά ή ολικά εικονική σύμβαση .

Η εικονικότητα μπορεί να οφείλεται σε :

- **μερική ή ολική ανυπαρξία φερομένων ως εταίρων**
- **αναντιστοιχία μεταξύ των πραγματικών ποσοστών συμμετοχής των φερομένων ως εταίρων στα κέρδη της εταιρείας και των σχετικών ποσοστών που αναγράφονται στην εταιρική σύμβαση .**

Σύμφωνα με τη Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 84/99 , η φορολογική Αρχή και τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να κρίνουν παρεμπιπτόντων το ζήτημα της εικονικότητας ή μη της εταιρικής σύμβασης ή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε εταίρου και να θεωρήσουν ως υποκείμενο των φορολογικών υποχρεώσεων το φυσικό πρόσωπο που πραγματικά αποκτά το εισόδημα.

Έχει κριθεί ότι για το νόμιμο προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων ,η φορολογούσα αρχή και **τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να κρίνουν παρεμπιπτόντως το ζήτημα της εικονικότητας ή μη της εταιρικής σύμβασης ή του ποσοστού συμμετοχής του κάθε εταίρου** και να θεωρήσουν ως υποκείμενο της

του , χωρίς αυτή να το γνωρίζει και το καταχώρησε στα εμπορικά του βιβλία ίνα αυξήσει τας δαπάνας του . <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

φορολογικής υποχρέωσης το φυσικό πρόσωπο ,που πράγματι αποκτά το εισόδημα ή να προσδιορίσουν το αποκτώμενο εισόδημα , βάσει του πραγματικού ποσοστού συμμετοχής στην εταιρεία. ¹⁵¹. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η **ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου**¹⁵² που υποκρύπτεται.

6.3.6. εικονικό είναι επίσης το φορολογικό στοιχείο ,στο οποίο **αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής** (μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο). , δηλαδή το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή **ανύπαρκτη για μέρος** αυτής ¹⁵³ .

Η εικονικότητα αφορά μόνο στο επιπλέον της πραγματικής αξίας ποσόν (υπερτιμολόγηση).

Από το Άρθρο 5 παρ. 10 περ. β του Ν 2523/1997 συνάγεται ότι όταν δεν μπορεί να υπολογιστεί το ποσοστό της εικονικότητας του φορολογικού στοιχείου ,τότε **τεκμαίρεται ότι το ποσοστό αυτό είναι το 50% της συναλλαγής** ¹⁵⁴. Αντιθέτως το φορολογικό στοιχείο , στο οποίο αναγράφεται αξία συναλλαγής **κατώτερη της**

¹⁵¹ βλ. *Κόντο – Μαναλη Λεονάρδο* : Οι λειτουργίες των εγγράφων στο φορολογικό Δίκαιο , Εκδόσεις Δίκαιο και Οικονομία Π.Ν. Σάκκουλας , 2002 , Η ύλη της εικονικότητας στη φορολογία , Περιπτώσεις από τη νομολογία για τη θεμελίωση της εικονικότητας πάνω σε έγγραφα , σ. 47- 52, 51 , βλ. και ΣτΕ 3304, 3307/1984 ,958/1986

¹⁵²βλ. **ΑΠ 1771/2007** Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ. 1356 , **ΑΠ. 697/2000** Ποιν Χρον ΝΑ /2001, <http://www.dsnet.gr/1024x768Auth.htm>

¹⁵³ βλ. **ΑΠ 406/2007**, Ποιν Χρονικά ΝΗ 2008 , σ. 60 , **ΑΠ 42/2006** <http://www.dsnet.gr/1024x768Auth.htm> : αποδοχή εικονικών τιμολογίων , η πραγματική αξία των οχημάτων ήταν πολύ μικρότερη και τα οχήματα ήταν μεταχειρισμένα και όχι καινούρια ,όπως αναγραφόταν στα τιμολόγια , **ΑΠ 1252/2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σ. 1551 : ο νόμιμος εκπρόσωπος ΑΕ με έδρα τη Θεσσαλονίκη αποδέχτηκε εικονικά τιμολόγια , με την έννοια ότι αναγραφόταν αξία μεγαλύτερη της πραγματικής , οπότε ήταν εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας

¹⁵⁴ βλ. *Καλλιντέρη Κ.* , ό.π. σ. 65

πραγματικής .(υποτιμολόγηση) θεωρείται ως ανακριβές¹⁵⁵ και ουχί εικονικό , ήτοι δε συνεπάγεται ποινικές κυρώσεις

Χαρακτηριστική είναι η υπ' αριθμ. 856/2005 απόφαση του Αρείου Πάγου¹⁵⁶ ,η οποία εμπίπτει στις περισσότερες από τις ανωτέρω περιπτώσεις εικονικότητας . Ειδικότερον , ο κατηγορούμενος εξέδωσε πληθώρα πλαστών και εικονικών τιμολογίων , τα οποία καταχωρούσε στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της επιχείρησής του . Δέον να σημειωθεί ότι η εικονικότητα αφορά στο πρόσωπο του εκδότη . Τα ονόματα που αναγράφοντο στα τιμολόγια δεν ήταν αυτά του κατασκευαστή αλλά είναι άλλα **ανύπαρκτα πρόσωπα** .Από τους **8 προμηθευτές** του πρώτου εναγομένου , οι έξι τουλάχιστον πρώτοι είχαν πρόβλημα βάσει της έκθεσης ελέγχου και ειδικότερον : Ο ένας προμηθευτής ήτο **φορολογικά ανύπαρκτος**. Ο έτερος προμηθευτής διατηρούσε **υπαρκτή επιχείρηση** με παραποιημένο ΦΠΑ που λειτούργησε επ' ολίγον και **στη συνέχεια έκλεισε**. Ο τρίτος προμηθευτής ήτο αγρότης , του οποίου κάποιοι **έκλεψαν την ταυτότητα** και άνοιξαν ατομική επιχείρηση στο όνομά του στην Αθήνα. Ο τέταρτος προμηθευτής ήτο **νεκρό πρόσωπο** , του οποίου πλαστογραφήθηκαν τα φορολογικά του στοιχεία. Ο πέμπτος προμηθευτής είχε **στημένη επιχείρηση με πλαστά** στοιχεία και ο έκτος προμηθευτής **ήτο άγνωστος στη φορολογική αρχή**.

6.3.7 Περιπτώσεις «μη εικονικού» φορολογικού στοιχείου :

Αντιθέτως , **δεν είναι εικονικό :**

¹⁵⁵ βλ. **ΑΠ 460/2004** , Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ/2007 , σ. 576: η κατηγορούμενη στην απολογία της ομολογεί ότι αυτή είχε ασχοληθεί με επιχείρηση κεντημάτων στην Αθήνα και γνώριζε από γαζωτικές μηχανές . Επομένως , είχε την εμπειρία και την ικανότητα να αντιληφθεί ότι τα αγορασθέντα μηχανήματα που αναγράφονται στα τιμολόγια ήταν μεταχειρισμένα και είχαν **αξία κατά πολύ μικρότερη** της αναφερομένης στα προαναφερθέντα τιμολόγια , ενώ ως Διευθύνων Σύμβουλος της Εταιρείας όφειλε να ελέγξει αυτά τα μηχανήματα κατά την παραλαβή αυτών

¹⁵⁶ βλ. **ΑΠ 856/2005**, Ποιν Χρον ΝΣΤ/2006 , σ. 413

- το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε **η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα**, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα, όσο και του εκδόντα το στοιχείο, η αξία αυτού να έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και Φορολογίας Εισοδήματος και έχει **γίνει η απόδοση των φόρων** που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.
- Το φορολογικό στοιχείο διακίνησης μεταξύ επαγγελματικών εγκαταστάσεων της ίδιας επιχείρησης
- Το φορολογικό στοιχείο ,του οποίου η λήψη ή η έκδοση ΔΕΝ αναφέρονται σε συναλλαγές .
- Το φορολογικό στοιχείο που εξεδόθη για πραγματική συναλλαγή

Δέον να σημειωθεί ότι πλείστες όσες αποφάσεις του δικαστηρίου ουσίας καταδικαστικές για έκδοση ή αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων έχουν αναιρεθεί από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο λόγω ελλείψεως αιτιολογίας¹⁵⁷ και έλλειψης νομίμου βάσεως .

¹⁵⁷ βλ. **ΑΠ 352/2006** Ποιν. Χρον ΝΣΤ/2006 , σ 833 επ , **ΑΠ 822/2001** Ποιν Χρον ΝΒ/2002 , σ. 253 , **ΑΠ 1054/2001** Ποιν Χρον ΝΒ/2002 , σ.354 , ΑΠ 1192/2001 , Ποιν Χρον ΝΗ/2002 , σ. 425 , **ΑΠ 1471/2001** Ποιν Χρον ΝΒ 2002, σ.609 , **ΑΠ 697/2000** Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 51

6.4. Οι έννοιες της «έκδοσης» πλαστών¹⁵⁸ και εικονικών¹⁵⁹ φορολογικών στοιχείων , της «αποδοχής» εικονικών στοιχείων και της «νόθευσης» εικονικών στοιχείων ,ως τρόπων τέλεσης του φορολογικού εγκλήματος του Άρθρου 19 του Νόμου 2523/1997.

Το φορολογικό έγκλημα του Άρθρου 19 του ν 2523/1997 συντελείται **με τρεις τρόπους** , δηλαδή είτε με την έκδοση πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων , είτε με την αποδοχή εικονικών στοιχείων ,είτε με τη νόθευση εικονικών στοιχείων είναι δηλαδή έγκλημα **υπαλλακτικώς μικτό¹⁶⁰**

6.4.1 Οι κυριότεροι τρόποι κατασκευής και έκδοσης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων είναι (σύμφωνα με το έγγραφο-οδηγό ελέγχου¹⁶¹ ,που έχει εντοπίσει και καταγράφει η ΥΠΕΕ) :

i. Παράνομη χρήση φορολογικών μηχανισμών

Έκδοση στοιχείων από φορολογικούς μηχανισμούς του Ν 1809/1988¹⁶² , οι οποίοι δεν είναι νόμιμοι, ή είναι παραποιημένοι ή δεν είναι δηλωμένοι στην αρμόδια

¹⁵⁸ για έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων : βλ. **ΑΠ 1767/2007** ,Ποινικός Λόγος ,τόμος Ζ/2007 , σ. 1354 , **ΑΠ 1771/2007**, Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ.1356 , **ΑΠ 249/2006**, **ΑΠ 149/2007** http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html , ΜΠλΡόδου 4037/20003 , ΑΠ 2515/2008 et.gr/1024x768.htm ,

¹⁵⁹ για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων βλ. **ΑΠ 706/2007** , Ποινικός Λόγος 2/2007 , σ. 444 , **ΑΠ 1613/2007** , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ. 1233 , **ΑΠ 589/2004** , Ποινικός Λόγος ,τόμος Ζ/2007 , σ. 684 , **ΑΠ 2329/2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ'/2004 , σελ. 2831 , **ΑΠ 1370/2001** , Ποινικός Λόγος , τόμος Α/2007 , σ 1885, **ΑΠ 1418/2004** , Ποινική Δικαιοσύνη 12/2004 (έτος 7^ο) , σελ. 1441 , **ΑΠ 1118/2008** , **ΑΠ 271/2009** , **ΑΠ 747/2001** , **ΑΠ 1073/2008** , **ΑΠ 564/2008** (άμεση συνέργεια σε έκδοση εικονικών τιμολογίων) , **ΑΠ 1782/2008** , **ΑΠ 406/2009** **ΑΠ 460/2004** , **ΑΠ 424/2001** <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> , **ΑΠ 150/2007** http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html **ΑΠ 786/2008** ,**ΑΠ 462/2009** <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html> , **ΑΠ 2220/2004** , Ποιν Χρον ΝΕ/2005 ,σ. 762

¹⁶⁰ **ΑΠ 1863/2007** , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ. 1388 : Υπαλλακτικώς μικτό έγκλημα η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων

¹⁶¹ αρ. πρωτ.: 1506/ 30.1.2007

ΔΟΥ, με καταχωρημένα στοιχεία σ' αυτούς, επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα και εκδίδουν νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

ii Χρησιμοποίηση απολεσθέντων (δήθεν) στοιχείων

Χρησιμοποίηση φορολογικών στοιχείων από τον εκδότη τους, ο οποίος έχει υποβάλει στη ΔΟΥ δήλωση απώλειάς τους. Στις περιπτώσεις αυτές για τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, τα οποία δηλώθηκαν ότι έχουν απολεσθεί, δεν εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκδότη, αφού οι συναλλαγές αυτές δεν εμφανίζονται στα βιβλία του εκδότη ή δεν υφίστανται καθόλου βιβλία λόγω διακοπής εργασιών.

¹⁶² Σύμφωνα με το **Άρθρο 1 Ν 1809/1988 (Καθιέρωση φορολογικών μηχανισμών)** :

«Οι επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά λιανικώς ή κυρίως λιανικώς ή παρέχουν υπηρεσίες στο κοινό και τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α΄) υποχρεούνται να χρησιμοποιούν φορολογικές **ταμειακές μηχανές για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών**. Την υποχρέωση αυτή έχουν και οι κυρίως χονδροπωλητές επιτηδευματίες, όταν οι λιανικές τους πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών διενεργούνται κατά σύστημα και όχι περιστασιακά, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πωλήσεων αυτών επί του συνόλου των ετήσιων πωλήσεων τους. Με απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του επιτηδευματία του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να απαλλαγεί ο επιτηδευματίας αυτός από την **υποχρέωση χρησιμοποίησης φορολογικής ταμειακής μηχανής**, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι για την απαλλαγή αυτή. Οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ταμειακών μηχανών και τα στοιχεία που πρέπει να περιέχονται στις εκδιδόμενες από αυτές αποδείξεις ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Οι επιτηδευματίες αυτοί, **αντί να χρησιμοποιούν φορολογικές ταμειακές μηχανές, μπορούν να εκδίδουν θεωρημένες διπλότυπες αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με τρόπο μηχανογραφικό**, στις οποίες όμως πρέπει να αναγράφονται τα στοιχεία των αποδείξεων των φορολογικών ταμειακών μηχανών. **Κατ' εξαίρεση**, επιτρέπεται η έκδοση χειρόγραφων θεωρημένων διπλότυπων αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σε ειδικές μόνο περιπτώσεις, για συναλλαγές που πραγματοποιεί ο επιτηδευματίας εκτός του κεντρικού καταστήματος ή του υποκαταστήματος του.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μετά από σύμφωνη γνώμη της Επιτροπής του άρθρου 7 του νόμου αυτού, μπορεί να επιτρέπεται η **χρησιμοποίηση ταμειακών συστημάτων δικτύου ηλεκτρονικών υπολογιστών - ταμειακών μηχανών**, αντί της χρησιμοποίησης εγκεκριμένων φορολογικών ταμειακών μηχανών, για την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών."

iii. Χρήση αποκρυβέντων εντύπων από προσκομισθέντα για ακύρωση στοιχεία

Σε αυτήν την περίπτωση η επιχείρηση θεωρεί στη ΔΟΥ μεγάλο αριθμό φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια υποβάλει δήλωση διακοπής εργασιών και ακυρώνει τα θεωρημένα στοιχεία από τα οποία, όμως, χωρίς να διακόπτεται η συνέχεια, έχει αποσπασθεί ένας αριθμός πρωτότυπων στοιχείων, τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιούνται σε παράνομες συναλλαγές, για τις οποίες δεν εκπληρώνονται οι φορολογικές υποχρεώσεις του εκδότη, αφού έχει ήδη δηλώσει διακοπή επαγγέλματος και έχει ακυρώσει τα στοιχεία του. Σ' αυτή την περίπτωση η εμφανιζόμενη ως εκδότρια επιχείρηση επικαλείται την ακύρωση των στοιχείων, αφού διαθέτει και σχετική βεβαίωση της ΔΟΥ.

iv. Λαθραία διάτρηση (βλ. παρακάτω 6.4.2.)

Λαθραία διάτρηση με **παρεμβολή επί πλέον φύλλων σε στελέχη ή μηχανογραφημένα έντυπα στοιχείων**, τα οποία προσκομίζονται για θεώρηση. Στη συγκεκριμένη περίπτωση συρράπτονται σ' ένα μπλοκ φορολογικών στοιχείων που πρόκειται να θεωρηθούν νόμιμα και λευκά έντυπα (χωρίς συνήθως τα ατομικά στοιχεία του εκδότη), τα οποία στην συνέχεια αποκόπτονται, τίθενται σ' αυτά σφραγίδες με στοιχεία κάποιας ανύπαρκτης επιχείρησης και διακινούνται στις παράνομες συναλλαγές.

v. Μη νόμιμη διάτρηση σε μηχανή ΔΟΥ ή παράνομη διάτρηση εκτός ΔΟΥ (βλ. παρακάτω 6.4.2)

Διάτρηση στοιχείων με **διάφορους μηχανισμούς όπως ραπτομηχανές κ.λπ.**, καθώς και ιδιοκατασκευές, όπως παλιές **μηχανές τυπογραφείων** ή και με απλά αιχμηρά αντικείμενα, όπως **καρφίτσα** κ.ά., η οποία είναι σχεδόν ίδια με τη διάτρηση των στοιχείων που γίνεται από τις ΔΟΥ.

vi. Παράνομη χρήση των επί πλέον θεωρημένων αντιτύπων

Από τον ΚΒΣ προβλέπεται η έκδοση και συνεπώς και η **θεώρηση ενός φορολογικού στοιχείου**, τουλάχιστον ως διπλότυπο όταν εκδίδεται χειρόγραφα. **Μπορεί**, όμως, ο επιτηδευματίας να θεωρήσει και να εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία **σε περισσότερα αντίτυπα**, εφόσον σε κάθε αντίτυπο αναγράφεται με σφραγίδα ή εντύπως ο προορισμός του. Διαπιστώθηκε θεώρηση στοιχείων, είτε χειρόγραφων, είτε μηχανογραφικών, σε περισσότερα αντίτυπα, στα οποία ο προορισμός τους αναγράφεται σε θέση τέτοια που μπορούν να αποκοπούν και να χρησιμοποιηθούν ως πρωτότυπα για τον πελάτη όλα τα αντίτυπα.

vii. Λοιπές μέθοδοι¹⁶³

Οι **κατασκευαστές πλαστών φορολογικών στοιχείων** μπορεί να χρησιμοποιούν και τις παρακάτω μεθόδους:

- **ΑΦΜ υπαρκτής επιχείρησης με παρεμφερή επωνυμία και αντικείμενο εργασιών**

- **στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης με ανύπαρκτο ΑΦΜ,**

- **πλήρη στοιχεία υπαρκτής επιχείρησης.** Στόχος στις περιπτώσεις αυτές είναι να μη μπορούν να επαληθευτούν οι συναλλαγές με τον πραγματικό εκδότη των στοιχείων και στην τελευταία περίπτωση δημιουργούνται προβλήματα στις επιχειρήσεις που εν αγνοία τους χρησιμοποιήθηκε το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία τους στα πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία. Για την περίπτωση αυτή σημειώνεται ότι δεν πρέπει να καταλογίζονται παραβάσεις στη φερόμενη ως εκδότρια, εφόσον από την έρευνα και τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προκύψει ότι αποδεδειγμένα δεν είχε συμμετοχή και τελούσε σε πλήρη άγνοια.

6.4.2 Η «κατάρτιση» πλαστών φορολογικών στοιχείων με τη μη καταχώρηση διατρημένου φορολογικού στοιχείου στα αρχεία της ΔΟΥ .

Γενικότερα η «κατάρτιση»¹⁶⁴ **πλαστού εγγράφου** (Άρθρο 216 ΠΚ) αφορά στη **δημιουργία εγγράφου που δεν υπήρχε** και το οποίο φέρεται ότι προέρχεται από

¹⁶³ βλ. και κεφάλαιο ΙΙΙ , 3 : «Η μεθοδολογία έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων» της παρούσης , σε.52

ορισμένο **φυσικό ή νομικό πρόσωπο**, ενώ στην πραγματικότητα **δεν προέρχεται από αυτό**¹⁶⁵ ,με αποτέλεσμα να δημιουργείται σύγχυση και **παραπλάνηση** τρίτων, στους οποίους πρόκειται να επιδειχτεί , **σχετικά με την ταυτότητα του εκδότη**.¹⁶⁶

Η κατάρτιση πλαστού και η νόθευση γνήσιου φορολογικού στοιχείου δε διαφέρει από την πλαστογραφία του Άρθρου 216 του ΠΚ. Η δε χρήση του εγγράφου από αυτόν θεωρείται επιβαρυντική περίπτωση .Στην παρ.2 του Άρθρου 216 ορίζεται ότι με την ίδια ποινή (τρεις μήνες φυλάκιση) τιμωρείται όποιος για τον παραπάνω σκοπό εν γνώσει χρησιμοποιεί πλαστό ή νοθευμένο έγγραφο.

Το φαινόμενο της χρήσης πλαστών τιμολογίων παρατηρείται σε όλους τους χώρους οικονομικής δραστηριότητας, από την παραγωγή και το εμπόριο αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, μέχρι τον χώρο των κατασκευαστών και των ελευθέρων επαγγελματιών , όπως προαναφέρθηκε. Κατά κανόνα οι **επιχειρήσεις που δέχονται πλαστά ή εικονικά στοιχεία είναι συνήθως εύρωστες και οικονομικά υγιείς** , σε αντίθεση με **αυτές που εκδίδουν τέτοια στοιχεία**, οι οποίες συνήθως είναι **αδύναμες οικονομικά , αντιμετωπίζοντας πρόβλημα επιβίωσης ή ανύπαρκτες**.

Δέον να σημειωθεί ότι η έκδοση (κατάρτιση) πλαστού φορολογικού στοιχείου είναι δυνατόν να καλύπτει εικονική συναλλαγή. Βεβαίως είναι δυνατόν να καλύπτει και πραγματική συναλλαγή, με αποτέλεσμα να ωφελείται ο εκδότης .

Παραδείγματα κατάρτισης πλαστού τιμολογίου είναι η μη καταχώρηση του «διατηρημένου» φορολογικού στοιχείου στα αρχεία της ΔΟΥ:

ι. λόγω λαθροδιάτρησης

(ήτοι λόγω παράνομης διάτρησης χωρίς την παρουσία υπαλλήλου της ΔΟΥ) λευκών στοιχείων (συνήθως χωρίς τα ατομικά στοιχεία του εκδότη), τα οποία

¹⁶⁴ συντελείται με πολλούς τρόπους , όπως λόγου χάρη **με την υπογραφή αγνώστου ή ανύπαρκτου προσώπου , με την προσθήκη αναληθών στοιχείων ταυτότητας** , ώστε να δημιουργείται η εντύπωση ότι το έγγραφο προέρχεται από άλλο υπαρκτό πρόσωπο , **με απόσπαση της υπογραφής με εξαπάτηση , με φωτομοντάζ , με χρήση «scanner» , με ψηφιακή ανασύνθεση φωνής κλπ.**

¹⁶⁵ για την **κατάρτιση πλαστού εγγράφου** , ως στοιχείου της αντικειμενικής υπόστασης της πλαστογραφίας βλ. *Μυλωνόπουλο Χρίστο* ,Ποινικό Δίκαιο ,Ειδικό μέρος ,Τα εγκλήματα σχετικά με τα υπομνήματα (Άρθρα 216 – 223ΠΚ) ,Εκδόσεις Π.Ν. Σάκκουλα 2005, σ. 41 επ.

¹⁶⁶ βλ. Άρθρο της Δικηγορικής Εταιρείας «Ανδρέας Πάτσης και Συνεργάτες» σε <http://www.capital.gr/law/articles.asp?id=546198> και www.myworld.gr/.../content.php?...

εν συνεχεία συρράπτονται σε ένα μπλοκ φορολογικών στοιχείων που πρόκειται να θεωρηθούν νόμιμα. Τέλος αποκόπτονται, τίθενται σε αυτά τα στοιχεία υπαρκτής ή ανύπαρκτης επιχείρησης ή σφραγίδες με τα στοιχεία αυτά (στην περίπτωση αυτή το στοιχείο είναι και εικονικό) και κατ' αυτόν τον τρόπο διακινούνται στις παράνομες συναλλαγές

ii. λόγω διάτρησης του στοιχείου εκτός ΔΟΥ¹⁶⁷

με τη χρήση παλιών μηχανών τυπογραφιών , ραπτομηχανών , καρφίτσας κλπ. , έτσι ώστε η διάτρηση να είναι όμοια ή σχεδόν όμοια με αυτή που πραγματοποιείται από τις διατρητικές μηχανές των ΔΟΥ . Το στοιχείο που διατρήθηκε εκτός ΔΟΥ , εν συνεχεία χρησιμοποιείται με τα στοιχεία (επωνυμία , ΑΦΜ κλπ) υπαρκτής επιχείρησης¹⁶⁸.

6.4.3 Η «αποδοχή»¹⁶⁹ εικονικών φορολογικών στοιχείων αφορά στη λήψη τους

¹⁶⁷ ΑΠ 856/2005 ,Ποιν Χρον ΝΣΤ/2006 , σελ 415και Ποινικός Λόγος 3/2005 , σελ.805

¹⁶⁸ βλ. Καλλιντέρη Κ. , ό.π.,σ. 62

¹⁶⁹ για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων βλ. ΑΠ 1560/2007 , ΠοινΧρ ΝΗ/2008 , ΑΠ 1009/2006 , Ποινικός Λόγος , τόμος ΣΤ' , 3/2006 , σελ. 901 ,ΑΠ 1060/2006 , Ποινικός Λόγος , τόμος ΣΤ, 3/2006 , σ. 937 επ. , ΑΠ 1121/2001 , Π οινικός Λόγος ,τόμος ΣΤ , 3/2006 , σ. 988, ΑΠ 1312/2006 , Π οινικός Λόγος ,τόμος ΣΤ , 3/2006 , σ. 1226 , ΑΠ 1681/2007 , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σ.

Ο αποδέκτης του πλαστού φορολογικού στοιχείου ΔΕΝ υπέχει ποινική ευθύνη¹⁷⁰ σε αντίθεση με το λήπτη του εικονικού φορολογικού στοιχείου, κατά του οποίου δύναται να ασκηθεί ποινική δίωξη. Ειδικότερον ο ν 2523/1997 από την έναρξη ισχύος του (1-1-1998) δεν τιμωρεί την αποδοχή πλαστών φορολογικών στοιχείων, σε αντίθεση με τον προηγούμενο νόμο (ν 1591/1986). Τούτο κρίθηκε αναγκαίο από το νομοθέτη (σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου), καθόσον είναι δυνατόν οι λήπτες πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων να αγνοούν την πλαστότητα ή τη νοθεία των στοιχείων και θα ήταν άδικο και επικίνδυνο να θεωρούνται προκαταβολικά κατηγορούμενοι (οι λήπτες πλαστών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων), εκτός αν αποδειχθεί η γνώση του λήπτη για την πλαστότητα του στοιχείου ή την αποδοχή του πλαστού, οπότε και τιμωρείται όπως και ο εκδότης¹⁷¹. Η επιλογή λοιπόν αυτή του νομοθέτη δεν έγινε τυχαία, διότι

1281 και Ποινική Δικαιοσύνη, 1/2005 (έτος 8^ο), σ. 109, ΑΠ 1712/2007, Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ/2007, σ.1328, ΑΠ 783/2004, Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ/2004, σ. 900, ΑΠ 2006 /2004, Ποινικός Λόγος, τόμος Δ/2004, σ. 2514, ΑΠ 509/2006, Ποινικός Λόγος, τόμος ΣΤ/2006, σ. 425, ΑΠ 1802/2003, Ποινικός Λόγος Γ/2003, σ. 2033, ΑΠ 454/2002, Ποινικός Λόγος, τόμος Β/2002, σ. 566, ΑΠ 694/2002 Ποινικός Λόγος, τόμος Β/2002, σελ. 774, ΑΠ 822/2001, Ποινικός Λόγος, τόμος Α/2001, σ. 1716, ΑΠ 1418/2004, Ποινική Δικαιοσύνη 12/2004 (έτος 7^ο), σ. 1441, ΑΠ 354/2006, ΑΠ 1495/2004, ΑΠ 78/2007, ΑΠ 863/2009, ΑΠ 191/2005 http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos /nomos_frame. html, Συμβ.Πλημ.Αθ. 989/2003, ΑΠ 697/2000, ΑΠ 521/2008 <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm>, ΣτΕ 63/2007 και 62/2007: αυτός που αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του αναγραφόμενου ΦΠΑ, υποχρεούται να αποδώσει το φόρο αυτό στο Δημόσιο http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos /nomos_frame. html, ΑΠ 804/2004, Ποινικός Λόγος, τόμος Δ/2007, σ. 1030, ΑΠ 783/2004 Ποινικός Λόγος, τόμος Δ/2004, σ. 900, ΑΠ 768/2008 Ποιν Δικ 6/2008 (έτος 11^ο), σ. 715 επ., ΑΠ 506/2002 Ποιν Χρον ΝΓ/2003, σ. 23, ΑΠ 840/2000 Ποιν Χρον ΝΑ/2001, σ. 145, ΑΠ 78/2007 Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ, 2007, σ. 97, ΑΠ 977/2001, Ποινικός Λόγος, τόμος Α/2001, σελ 1095

¹⁷⁰ ΑΠ 506/2002, Ποινικός Λόγος, τόμος Β/2002, σ. 614: η φοροδιαφυγή τελείται πλέον με την αποδοχή εικονικών και όχι πλαστών φορολογικών στοιχείων. Εφόσον η πράξη τελέστηκε με την αποδοχή και εικονικών και πλαστών εξακολουθεί να είναι αξιόποινη,

¹⁷¹ βλ. ΑΠ 822/2001 ΠοινΔικ 2001, σ.1073, ΑΠ 694/2002 ΠοινΔικ 2002, σ.999, ΑΠ 506/2002 Δελτίο ΑΕ και ΕΠΕ 2003, Σάμιος Παναγιώτης, Το ποινικό αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων και της νόθευσης αυτών, ΔΦΝ, 313

σκοπός του είναι να προστατεύσει τον καλόπιστο συναλλασσόμενο τρίτο,ο οποίος εν αγνοία του «λαμβάνει» το πλαστό φορολογικό στοιχείο .

Κατά την άποψή μου η επιλογή του νομοθέτη να προστατέψει τον καλόπιστο τρίτο ,ο οποίος αποδέχεται χωρίς να το γνωρίζει πλαστά φορολογικά στοιχεία είναι εύλογη και σύμφωνη με το πνεύμα γενικότερα του Αστικού Κώδικος , ο οποίος προστατεύει τον καλόπιστο τρίτο. Και αυτό γιατί είναι εντελώς παράλογο άποιος να πληρώνει για μία συναλλαγή και παράλληλα να γνωρίζει ότι λόγου χάρη το τιμολόγιο είναι πλαστό , εφόσον πρόκειται για υπαρκτή συναλλαγή , ήτοι για συναλλαγή που έλαβε χώρα στην πραγματικότητα .

6.4.4 Η «νόθευση» ¹⁷²εικονικών φορολογικών στοιχείων δεν περιγράφεται στη διάταξη του Άρθρου 19 του φορολογικού ποινολογίου .

¹⁷² βλ. **ΑΠ 974 /2003** , Ποιν Χρον ΝΔ/2004 , σ.225 και Ποινικός Λόγος ,τόμος Γ/2003 , σ. 1056 : **νόθευση διπλότυπου είσπραξης** που εκδόθηκε από τη ΔΟΥ Φαρσάλων και φερόταν ότι αφορούσε την καταβολή φόρου ,ενώ το διπλότυπο είχε νοθευτεί από τον κατηγορούμενο πολιτικό μηχανικό , ο οποίος στο αντίγραφο του διπλοτύπου προσέθεσε γράμματα και αριθμούς , **ΑΠ 814/2005** σε Ποινικό Λόγο 3/2005 , σ. 787 : έκδοση 36 **νοθευμένων φορτωτικών** από ιδιοκτήτη μάντρας αυτοκινήτων με λήπτες διάφορες επιχειρήσεις , **ΑΠ 1603/2005**, Ποιν Λογος 1603/2005 , σ. 1519, **ΑΠ 638/2004** Ποιν

Γενικότερα νόθευση είναι η αλλοίωση του νοήματος ή της αποδεικτικής ισχύος ενός εγγράφου , η οποία συντελείται με τη μεταβολή του περιεχομένου του , ήτοι με την προσθήκη , εξάλειψη ή αντικατάσταση λέξεων ,αριθμών ή άλλων στοιχείων του¹⁷³

Αντικείμενο της νόθευσης μπορεί να είναι μόνον ένα γνήσιο¹⁷⁴, δηλαδή ήδη καταρτισμένο έγγραφο .Ειδικότερον , η νόθευση εικονικού φορολογικού στοιχείου είναι η «επέμβαση» επί του φορολογικού στοιχείου σε μεταγενέστερο χρόνο από το χρόνο της έκδοσής του¹⁷⁵.

Σύμφωνα με τη κρατούσα άποψη στη θεωρία και τη νομολογία τα νοθευμένα φορολογικά στοιχεία καθίστανται σε κάθε περίπτωση πλαστά ,διότι μετά τη νόθευσή τους φέρουν στοιχεία διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος .

6.5. Δεν απαιτείται για την πλήρωση της αντικειμενικής υπόστασης να εξεταστεί το εάν ο δράστης απέφυγε ή όχι την πληρωμή του φόρου.

Δηλαδή ο δράστης τιμωρείται ανεξάρτητα από το εάν τελικά διαφεύγει ή όχι την πληρωμή του φόρου ..

Καταρχάς , σύμφωνα με το Άρθρο 12 ΠΚ ,όπου αναφέρεται ότι «οι διατάξεις του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα εφαρμόζονται και σε

Χρον ΝΕ/2005 , σ. 223 επ και Ποινική Δικαιοσύνη , 7/2004 , έτος 7^ο , σ. 889, ΑΠ 1603/2005 Ποιν Λογος 1603/2005 , σ. 1519 ,σύμφωνα με την οποία η νόθευση φορολογικού στοιχείου τιμωρείται ανεξάρτητα από την αποφυγή ή πρόθεση αποφυγής πληρωμής φόρου

¹⁷³ βλ. Μυλωνόπουλο Χρ. ,ό.π. σ. 56 επ.

¹⁷⁴ Η αλλοίωση πλαστού εγγράφου δεν είναι αξιόποινη .

¹⁷⁵ βλ. Καλλιντέρη Κ. , ό.π., σ. 63

αξιόποινες πράξεις που προβλέπονται σε ειδικούς νόμους , αν οι νόμοι αυτοί δεν ορίζουν διαφορετικά με ρητή διάταξή τους .Δηλαδή , οι διατάξεις περί «απόπειρας» του ΠΚ εφαρμόζονται αναλόγως , δεδομένου ότι με τις διατάξεις αυτές ο νομοθέτης αποσκοπεί στο να προστατεύσει το έννομο αγαθό σε νωρίτερο στάδιο από τη βλάβη του ή διακινδύνευσή του, ποινικοποιώντας και την αντίστοιχη συμπεριφορά .

Κατά τη γνώμη μου **δεν μπορεί να νοηθεί αρχή εκτέλεσης του εγκλήματος** , ως συστατικό στοιχείο της **απόπειρας**¹⁷⁶ του άρθρου 19 ν 2523/1997 , **διότι η πραγμάτωση και μόνο της συμπεριφοράς της έκδοσης, της αποδοχής και της νόθευσης καθιστά το έγκλημα τετελεσμένο** , ανεξάρτητα από το εάν ο δράστης απέφυγε ή όχι την πληρωμή του φόρου

Δέον να σημειωθεί ότι στην περίπτωση της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων η **θεώρηση των φορολογικών στοιχείων στην αρμόδια ΔΟΥ** από υπαρκτά πρόσωπα και με την προβλεπόμενη διαδικασία, **τα οποία χρησιμοποιούν στη συνέχεια για εικονικές συναλλαγές** δεν μπορεί να θεωρηθεί σε καμία περίπτωση ως αρχή εκτέλεσης με την πιο πάνω έννοια αφού **δεν αντιστοιχεί σε κάποιον όρο της αντικειμενικής υπόστασης** του εγκλήματος και **μόνο ως προπαρασκευαστική πράξη** μπορεί να αξιολογηθεί. Με τον ίδιο τρόπο , και οι υπόλοιπες μορφές τέλεσης του εγκλήματος , όπως λόγου χάρη η **αγορά μηχανήματος για τη διάτρηση στοιχείων** , η διάτρηση των στοιχείων σε μηχανή ΔΟΥ ή εκτός ΔΟΥ ή με διάφορους άλλους μηχανισμούς, η πλαστογράφηση στοιχείων υπαρκτών ή ανύπαρκτων προσώπων , αποτελούν μονάχα **ατιμώρητες προπαρασκευαστικές πράξεις** αφού δεν μπορούν να υπαχθούν στην αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος και να θεωρηθούν ως αρχή εκτέλεσης αυτού. **Αντιθέτως όμως, η έκδοση των εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων και η νόθευση φορολογικών στοιχείων, η οποία**

¹⁷⁶ για τις βασικές προϋποθέσεις της απόπειρας , ήτοι α) την **απόφαση εκτέλεσης** κακουργήματος ή πλημμελήματος , β) την **πράξη που να αποτελεί αρχή εκτέλεσης** του εγκλήματος και γ) τη μη τελείωση (μη ολοκλήρωση) του εγκλήματος βλ. *Χαραλαμπίκη Αρ.* , ό.π. , σ. 237 και

για την κρατούσα στη νομολογία (ΑΠ 285/1965 ΠοινΧρον ΙΕ, σ. 592) **τυπική – αντικειμενική θεωρία** , δυνάμει της οποίας η έννοια της απόπειρας καθορίζεται ως εξής : Ως απόπειρα χαρακτηρίζονται **αφενός μεν οι πράξεις που αποτελούν στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης του εγκλήματος και αφετέρου οι πράξεις που χωρίς να εντάσσονται στην αντικειμενική υπόσταση, βρίσκονται σε άμεση και αναγκαία συνάφεια με τις προηγούμενες και οδηγούν κατ' ευθείαν στην πλήρωσή τους, εάν δεν ανακοπούν για οποιονδήποτε λόγο** βλ. *Χαραλαμπίκη Αρ.* , ό.π. , σ. 238-240, 239 .

αποδεικνύεται από την καταχώριση των εν λόγω στοιχείων στα σχετικά βιβλία του λήπτη, **καθιστά το έγκλημα τετελεσμένο** , με αποτέλεσμα να καθίσταται δυσχερής ο φορολογικός έλεγχος .

6. 6. Υποκείμενο

Η διάταξη του Άρθρου 19 ν 2523/2997 στην παρ. 1 αναφέρει «**όποιος**» , δηλαδή **οποιοδήποτε φυσικό η νομικό πρόσωπο**¹⁷⁷ , το οποίο είναι :

¹⁷⁷ για τους **πιθανούς εκδότες πλαστών και εικονικών στοιχείων**www.epixeirisi.gr/?pgtp=1...

Άρθρο Βαγγέλη Μιχελινάκη, Λογιστή – Φοροτεχνικού σε περιοδικό : ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ , Ο έλεγχος για πλαστά, εικονικά και νοθευμένα φορολογικά στοιχεία

6.6.1. ο εκδότης του πλαστού ή του εικονικού φορολογικού στοιχείου

6.6.2. ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου

6.6.3. αυτός που νοθεύει φορολογικό στοιχείο

6.6.4. Ο εκδότης ή λήπτης εικονικού τιμολογίου δεν υπέχει ποινική ευθύνη εάν δε συμμετείχε στη συναλλαγή , αλλά ο «πραγματικά υπεύθυνος» που κρύβεται πίσω από τη συναλλαγή .

Η ποινική δίωξη δηλαδή ορθώς ασκείται σε αυτές τις περιπτώσεις **κατά του πραγματικά υπεύθυνου** ,ο οποίος «κρύβεται» πίσω από την εικονική συναλλαγή , εφόσον ο εκδότης ή ο λήπτης του εικονικού φορολογικού στοιχείου ΔΕΝ γνωρίζουν και συνεπώς δεν έχουν δόλο . Με την τιμωρία του «κρυπτόμενου» πραγματικά υπεύθυνου , θεωρώ ότι απονέμεται δικαιοσύνη και ταυτόχρονα ικανοποιείται το «κοινό περί δικαίου αίσθημα» .

Δέον να σημειωθεί ότι παρόλο που το φορολογικό έγκλημα του Άρθρου 19 ν 2523/1997 νοείται σαν **προϊόν βουλήσεως φυσικού προσώπου** και παρόλο που «τα νομικά πρόσωπα δεν πράττουν» , στην προκειμένη περίπτωση υποκείμενο του εγκλήματος είναι και τα νομικά πρόσωπα στους νόμιμους εκπροσώπους των οποίων επιβάλλονται οι ποινικές κυρώσεις , ανεξάρτητα από τις διοικητικές κυρώσεις , που επιβάλλονται στα νομικά πρόσωπα .

7. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΥΠΟΣΤΑΣΗ

7.1. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του Άρθρου 19 ν 2523/1997 απαιτείται δόλος οποιουδήποτε βαθμού

--

« Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών.»

Στο Άρθρο 14 παρ. 1 του ΠΚ ορίζεται ότι «έγκλημα είναι πράξη άδικη και καταλογιστή στο δράστη της, η οποία τιμωρείται από το νόμο»

Για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης της έκδοσης πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων¹⁷⁸ και της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, απαιτείται **ο κοινός δόλος**¹⁷⁹, ήτοι δόλος οποιουδήποτε βαθμού¹⁸⁰. Ειδικότερον απαιτείται είτε άμεσος δόλος α βαθμού (άλλως δόλος σκοπού), ο οποίος αποτελεί και τη βαρύτερη μορφή του δόλου, αφού ο δράστης **επιδιώκει** να επιφέρει το συγκεκριμένο αποτέλεσμα, είτε άμεσος δόλος β' βαθμού (άλλως αναγκαίος δόλος), ο οποίος συνίσταται στο ότι ο δράστης **προβλέπει ως αναγκαία συνέπεια** την επέλευση του αξιόποινου αποτελέσματος και **την αποδέχεται**, είτε ενδεχόμενος δόλος, σύμφωνα με τον οποίο ο δράστης **προβλέπει το ενδεχόμενο – την πιθανότητα** να επέλθει το αξιόποينو αποτέλεσμα και το **αποδέχεται**.

¹⁷⁸ Όσον αφορά στις **διοικητικές κυρώσεις** (Άρθρα 5 και 6 Ν 2523/1997), για την επιβολή τους αρκεί η **αμέλεια**

¹⁷⁹ **ΑΠ 1669/2007**, Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ/2007, σελ. 1277, σύμφωνα με την οποία για την αποδοχή εικονικών τιμολογίων **δεν απαιτείται άμεσος δόλος**, **ΑΠ 1767/2007**, Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ/2007, σελ. 1354, σύμφωνα με την οποία **δεν απαιτείται ειδική αιτιολογία για το δόλο**, **ΑΠ 509/2006**, Ποινικός Λόγος, τόμος ΣΤ/2006, σελ. 425, σύμφωνα με την οποία αρκεί ο **κοινός δόλος** για την **αποδοχή εικονικών** τιμολογίων, χωρίς να απαιτούνται τα πρόσθετα στοιχεία της γνώσης εικονικότητας και του σκοπού απόκρυψης της φορολογητέας ύλης, **ΑΠ 1493/2008**, ; ιδιαίτερη αιτιολόγηση δια την ύπαρξη του δόλου δεν είναι κατ' αρχήν αναγκαία, αφού αυτή ενυπάρχει στ η θέληση περιαγωγής των περιστατικών που συγκροτούν την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος και προκύπτουν από τις ειδικότερες συνθήκες τελέσεώς του, διαλαμβάνεται δε περί αυτού αιτιολογία, στην κύρια αιτιολογία για την ενοχή, εκτός ανα αξιώνονται από το νόμο πρόσθετα στοιχεία για την υποκειμενική υπόσταση όπως άμεσος δόλος και περαιτέρω σκοπός <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

¹⁸⁰ Για **τα είδη του δόλου** βλ. *Κωστάρα Αλ.*, Ποινικό Δίκαιο, Σύνοψη Γενικού Μέρους με πρακτικά θέματα, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2004

Το έγκλημα θεωρείται ότι έχει διαπραχθεί ανεξάρτητα από το εάν ο δράστης διέφυγε ή όχι την πληρωμή του φόρου .

7.2. Σύμφωνα με το **προϊσχύουσα διάταξη** του **Άρθρου 31** παρ. 1 εδ. ή **ν 1591/1986** :

«Όποιος γνωρίζει το σκοπό της επιχειρούμενης πράξης και συνεργεί με οποιοδήποτε τρόπο στην 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»

Για την υποκειμενική θεμελίωση του εν λόγω εγκλήματος , η ανωτέρω **διάταξη απαιτεί δύο επιπλέον στοιχεία** , με αποτέλεσμα να χαρακτηρίζεται ως **εγκλήμα με υπερχειλή υποκειμενική υπόσταση**¹⁸¹ .

Τα δύο αυτά στοιχεία είναι :

i) Η γνώση της εικονικότητας¹⁸² ή πλαστότητας του φορολογικού στοιχείου από τον υπαίτιο , δηλαδή απαιτείται **άμεσος δόλος β' βαθμού** , αποκλεισμένου του ενδεχόμενου δόλου .

ii) Ο (περαιτέρω) **σκοπός απόκρυψης**¹⁸³ φορολογητέας ύλης (δικής του ή του εκδότη των στοιχείων) με την αποδοχή του φορολογικού στοιχείου , έτσι ώστε **να μειώσει ή να αποφύγει τη φορολογική επιβάρυνση του ιδίου ή τρίτου** .

¹⁸¹ **εγκλήματα με υπερχειλή υποκειμενική υπόσταση** (βλ. *Κωστάρα Αλ.* , ό.π. , σ. 155 επ.) είναι εκείνα , στα οποία η υποκειμενική υπόσταση υπερκαλύπτει την αντικειμενική υπόσταση , δηλαδή η υποκειμενική υπόσταση **περιλαμβάνει και επιπλέον στοιχεία , όπως τον περαιτέρω σκοπό πραγμάτωσης ορισμένου αποτελέσματος** . Γι' αυτό άλλωστε τα εγκλήματα σκοπού (π.χ. Άρθρο 372ΠΚ : επιπλέον στοιχείο είναι ο σκοπός παράνομης ιδιοποίησης) χαρακτηρίζονται ως εγκλήματα με υπερχειλή υποκειμενική υπόσταση

¹⁸² για **γνώση εικονικότητας** : βλ. **ΑΠ 406/2007** ,Ποιν. Χρον. ΝΗ 2008 , σ. 118

¹⁸³ για **σκοπό απόκρυψης φορολογητέας ύλης** : βλ. **ΑΠ 856/2005** , Ποιν Χρον 856/2005 ,ΝΣΤ/2006 , σελ. 413 και Ποινική Δικαιοσύνη , 11/2005 (έτος 8^ο) σελ. 1262 , σύμφωνα με την οποία ο σκοπός

Η απόδειξη του ανωτέρω σκοπού στην πράξη ήτο δυσχερής , διότι έπρεπε να διαλευκάνεται κάθε φορά ο συγκεκριμένος τρόπος , με τον οποίο επιδιώκετο η φοροδιαφυγή μέσω των παράτυπων φορολογικών στοιχείων .¹⁸⁴

Πλείστες όσες αποφάσεις δικαστηρίων ουσίας ανηρέθησαν από το Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο λόγω έλλειψης αιτιολογίας ή έλλειψης νομίμου βάσης , διότι είτε περιείχαν ανεπαρκή αιτιολογία ως προς το εάν επιδιώχθηκε και με ποίον

απόκρυψης φορολογητέας ύλης προκύπτει από το γεγονός ότι ο αναιρεσείων αποδέχθηκε το εικονικό τιμολόγιο , ΑΠ 697/2000 ,Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 51 ΑΠ 1723/2002 σε http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html :ανηρέθη η προσβαλλόμενη απόφαση , διότι δεν εκτίθεται σε αυτήν αν ο αναιρεσείων με την έκδοση και αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων επεδίωξε την απόκρυψη φορολογητέας ύλης και ποίον αφορούσε αυτήν , δεδομένου ότι οι αγρότες δεν υποχρεούνται σε έκδοση τιμολογίων πωλήσεως για τα πωλούμενα αγροτικά προϊόντα τους , η δε καταχώρηση των τιμολογίων αυτών στα βιβλία της εταιρείας σε σχέση με την οποία (καταχώρηση) ουδέν αναφέρεται στην απόφαση , διευρύνεται η φορολογητέα ύλη της εταιρείας , αφού έτσι διευρύνεται ο όγκος των συναλλαγών της και συνακόλουθα διευρύνεται και η φορολογητέα ύλη της , ΑΠ 513/2001 , Ποινικός Λόγος ,τόμος Α /2001 , σ. 860 , σύμφωνα με την οποία στη μείωση ή την αποφυγή φορολογικής επιβάρυνσης (σκοπός της απόκρυψης φορολογητέας ύλης) διαλαμβάνεται η ελάττωση οποιουδήποτε φόρου , ΑΠ 1193/2001 , Ποινικός Λόγος , τόμος Α/2001 , σ. 2229 , ΑΠ 1995/2001 , Ποινικός Λόγος , τόμος Α/2001 ,σ. 2453 : δε διευκρινίζει η προσβαλλόμενη απόφαση με ποιο τρόπο η αποδοχή των φορολογικών στοιχείων και η καταχώρηση αυτών στα βιβλία της επιχειρήσεως συνδέονται με την απόκρυψη φορολογητέας ύλης , ΑΠ 1627/2001 ,Ποινική Δικαιοσύνη 2/2002 (έτος 5^ο),σ. 231 : όσον αφορά στο σκοπό απόκρυψης φορολογητέας ύλης , δεν είναι απαραίτητο να διευκρινίζεται ο τρόπος απόκρυψης , αφού είναι αυτονόητο ότι με την αποδοχή και καταχώρηση του εικονικού τιμολογίου στα βιβλία του αγοραστή διογκώνονται οι δαπάνες του με το τίμημα της αγοράς και στη συνέχεια αφαιρούνται από τα φορολογητέα έσοδά του , ΑΠ 414/2001 , Ποινική Δικαιοσύνη 8-9/2001 (έτος 4^ο), σελ. 933 , ΑΠ 840/2000 , Ποινική Δικαιοσύνη 10/2000 (έτος 3^ο) , σελ. 1064 : ανηρέθη λόγω ασαφούς και ελλιπούς αιτιολογίας η προσβαλλόμενη απόφαση , διότι δεν διευκρινίζεται με ποιον τρόπο η αναιρεσείουσα με την ιδιότητα της Προέδρου του ΔΣ και διευθύνουσας συμβούλου ΑΕ συνδέεται η αποδοχή και η καταχώρηση στο Γενικό Ημερολόγιο της εταιρείας πλαστών και εικονικών τιμολογίων με την σκοπούμενη απόκρυψη φορολογητέας ύλης , ήτοι ήταν πρόσφορη για το σκοπό αυτό , ενώ δεν διευκρινίζεται ποια από τα αναφερόμενα στην απόφαση φορολογικά στοιχεία ήταν πλαστά και ποια εικονικά , ΑΠ 1054/2001 http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html , ΑΠ 619/2003 ΠοινΧρ 2004 , σ 130 , ΑΠ 42/2006 Ποιν Χρον Ν ΣΤ , σ. 694, ΑΠ 191/2005 Ποιν Χρ. ΝΕ 2005 ,σ. 921 και Ποινική Δικαιοσύνη 5/2005 (έτος 8^ο) , σ. 548

¹⁸⁴ βλ. Παρατηρήσεις - Ζητήματα του διαχρονικού Φορολογικού Ποινικού Δικαίου του

Παπακυριάκου Θεόδωρου σε Γνωμ.Εισ.Εφ.Πειρ. 14/1994 του Εισαγγελέως Εφετών Πειραιώς Ανδρέα Ζυγούρα , σε Ποιν. Δικ. 11/2003 (έτος 6^ο) , σ. 1221

τρόπο ο σκοπός απόκρυψης της φορολογητέας ύλης , είτε δεν ανέφεραν καν τον σκοπό απόκρυψης φορολογητέας ύλης

7.3 Σύγκριση Άρθρου 19 παρ. 1 του ν 2523/1997 και Άρθρου 31 παρ. 1 εδ. ή του ν 1591/1986 :

Όσον αφορά στην πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης , είναι εμφανές ότι ο Ν 2523/1997 δεν απαιτεί ούτε τη γνώση της εικονικότητας ή πλαστότητας των φορολογικών στοιχείων , ούτε το σκοπό απόκρυψης¹⁸⁵ της φορολογητέας ύλης , όπως απαιτούσε ο προϊσχύσας Ν 1591/1986 .Ωστόσο **ποινικοποιεί την αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων που τελείται με ενδεχόμενο δόλο** , ακόμα και εάν δεν υπάρχει σκοπός φοροδιαφυγής .Από την άλλη, όμως , **αποποινικοποιεί την αποδοχή πλαστών φορολογικών στοιχείων** και εξ' αυτού του λόγου ποινικό αδίκημα συνιστά μόνον η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων , διότι οι λήπτες των πλαστών φορολογικών στοιχείων δεν αποκλείεται να αγνοούν την πλαστότητα ή τη νοθεία τους .¹⁸⁶

Επίσης ο ν 2523/1997 **μειώνει το κατώτατο όριο ποινής σε 3 μήνες και δεν προβλέπει χρηματική ποινή**, ενώ ο προϊσχύσας Νόμος προέβλεπε κατώτατη ποινή φυλάκισης 1 έτους και σωρευτικά χρηματική ποινή από 5.000.000 δρχ. σε 50.000.000 δρχ. και διπλασίαζε το κατώτερο όριο της ποινής φυλάκισης και της χρηματικής ποινής , σε περίπτωση υποτροπής του δράστη .

Τέλος , βασική καινοτομία του Ν 2523/1997 (Άρθρο 24 παρ. 2) είναι το γεγονός ότι **η δυνατότητα συνολικού διοικητικού συμβιβασμού για κάθε είδους φορολογία ή ολική διοικητική περαίωση της διαφοράς με άλλο τρόπο**¹⁸⁷ .

Ο διοικητικός ή ο δικαστικός «συμβιβασμός» λοιπόν συνιστά λόγο εξάλειψης του αξιοποιήσιμου , σε αντίθεση με τον προϊσχύσαντα Νόμο 1884/1990

¹⁸⁵ ΑΠ 1130/2001 Ποιν Χρον NB/2002 , σελ. 360 και Ποινικός Λόγος , τόμος Α/2001 , σελ 1137 , ΑΠ 1192/2001 Ποιν Χρον NH/2002 , σελ 425 ΑΠ 1471/2001 Ποιν Χρον NB 2002, σελ.609 ,ΑΠ 1995/2001 , Ποιν Χρον NB/2002 , σελ. 724 , ΑΠ 840/2000 , Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 145

¹⁸⁶ βλ. Άρθρο Ντογιάκου Ισίδωρου, Εισαγγελέα Πρωτοδικών , «Ποινικό Φορολογικό Δίκαιο : Αποτελεί δίκαιο ?» , σε Ποινική Δικαιοσύνη 11/2003 (έτος 6^ο) , σελ. 1194 επ

¹⁸⁷ βλ. Άρθρο Ισίδωρου Ντογιάκου , ό.π. σ. 1195

(Άρθρο 41 παρ. 3) , σύμφωνα με τον οποίο η υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς και η ποινική δίωξη δεν κωλύετο από την επίτευξη φορολογικού συμβιβασμού .

Κατά την άποψή μου αυτό γίνεται διότι οι ποινικές διατάξεις του Νόμου αυτού έχουν καθαρά «εισπρακτικό χαρακτήρα» και αποσκοπούν στο να ασκήσουν πίεση στο δράστη της φοροδιαφυγής ίνα εξοφλήσει τις οφειλές του . Γι' αυτό το λόγο άλλωστε και στη δικαστηριακή πρακτική , τα ποινικά δικαστήρια δίνουν χωρίς φειδώ αρκετές αναβολές στον φερόμενο ως κατηγορούμενο για το αδίκημα της φοροδιαφυγής , που υποβάλλει το σχετικό αίτημα στο ακροατήριο , δίνοντάς του με αυτόν τον τρόπο το χρόνο και τη δυνατότητα διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή δικαστικού συμβιβασμού , σε αντίθεση με έτερες ποινικές δίκες , αφορώσες εγκλήματα του κοινού ποινικού δικαίου , όπου οι αναβολές δίδονται μετά φειδούς , σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις των Άρθρων του ΚΠοινΔικ. Η ποινικοποίηση, επομένως, μιας συμπεριφοράς και εν προκειμένω της φοροδιαφυγής θεωρώ ότι είναι σημαντική στο βαθμό που επιτυγχάνεται ο σκοπός του νομοθέτη , δηλαδή στο βαθμό που λειτουργεί αφενός μεν αποτρεπτικά στη διάπραξη του εγκλήματος και αφετέρου στο βαθμό που περιορίζει σημαντικά το φαινόμενο της φοροδιαφυγής , έτσι ώστε να μην αποτελεί πληγή για την περιουσία του ελληνικού δημοσίου και για την οικονομία γενικότερα .

Κάνοντας **συνολική εκτίμηση** του Ν 2523/1997 σε σχέση με το προϊσχύσαν δίκαιο θεωρώ ότι είναι **ευμενέστερος** :

i) όσον αφορά **αποποινικοποίηση της αποδοχής πλαστών φορολογικών στοιχείων**

ii) όσον αφορά στην **αποδοχή των εικονικών φορολογικών στοιχείων** ως προς το **ύψος της ποινής** ¹⁸⁸

Ωστόσο ως προς άλλα σημεία είναι **δυσμενέστερος σε σχέση με το προϊσχύσαν δίκαιο** **διότι για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης απαιτούνται λιγότερες προϋποθέσεις και θεμελιώνεται το αξιόποino ανεξάρτητα από τη γνώση της εικονικότητας ή την ύπαρξη σκοπού απόκρυψης της φορολογητέας ύλης .**

Σε αυτό το πνεύμα , ότι δηλαδή ο Ν 2523/1997 είναι **δυσμενέστερος** όσον αφορά στις προϋποθέσεις πλήρωσης της υποκειμενικής υπόστασης , σε σύγκριση με

¹⁸⁸ βλ.σε <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html> : **ΑΠ 694/2002** και **ΑΠ 879/2000**

τον προϊσχύσαντα Ν 1591/1986 είναι και πλείστες όσες αποφάσεις του Αρείου Πάγου

7.4. Ποια ποινική διάταξη από τις ανωτέρω θα εφαρμοστεί εάν η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων **διεπράχθη πριν την 1-1-1998** , δηλαδή πριν την έναρξη ισχύος του ν 2523/1997 ?

Εύλογο είναι το ερώτημα ποια ποινική διάταξη θα εφαρμοστεί (του Α19 Ν 2523/1997 ή του Α 31παρ.1 στοιχ. η' Ν 1591/1986) , στην περίπτωση που το έγκλημα της φοροδιαφυγής με την **αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων διαπραχθεί πριν από την έναρξη ισχύος του Ν 2523/1997 (πριν δηλαδή την 1-1-1998)** και δικάζεται μετά την έναρξη ισχύος του ως άνω Νόμου .

7.4.1. Σύμφωνα με την κρατούσα άποψη **στη νομολογία** :

- i. ως προς την **αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση θα εφαρμοστεί** η διάταξη του Άρθρου 31 παρ.1 στοιχ. η' Ν 1591/1986 , λόγω του ότι είναι **ευμενέστερη** για τον κατηγορούμενο , διότι ως προαναφέρθη απαιτούνται λιγότερες προϋποθέσεις για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης και
- ii. ως προς το **πλαίσιο της ποινής** θα εφαρμοστεί η διάταξη του Άρθρου **19 Ν 2523/1997** , διότι είναι ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο , δια τους ανωτέρω λεπτομερώς αναφερόμενους λόγους .

Παρατηρείται δηλαδή μία «**συνθετική μέθοδος**»¹⁸⁹ (συνδυασμός Άρθρου 31 παρ.1 στοιχ. η' Ν 1591/1986 και του Άρθρου **19 Ν 2523/1997**) , δυνάμει της οποίας δεν εφαρμόζεται μία και μοναδική ποινική διάταξη , αλλά πλείονες της μίας.

7.4.1. Σύμφωνα με **τη θεωρία** :

¹⁸⁹ βλ. Παπακυριάκου Θ. , ό.π. , σ. 405 επ.

Η μέθοδος αυτή είναι εσφαλμένη και μάλιστα μη αναγκαία , δεδομένου ότι το ευνοϊκό για τον κατηγορούμενο αποτέλεσμα εξασφαλίζεται και με άλλο τρόπο και ειδικότερα με **ορθή εφαρμογή των αρχών του διαχρονικού ποινικού δικαίου** .Ειδικότερον δύο πράγματα μπορεί να συμβούν : είτε να κριθεί ότι ο δράστης πραγματώνει την ποινική υπόσταση του εγκλήματος του Άρθρου 19 ν 2523/1997 , είτε να κριθεί ότι πραγματώνει την ποινική υπόσταση και των δύο εγκλημάτων Στην πρώτη περίπτωση κρίνεται ευμενέστερη η διάταξη του Άρθρου 31 παρ. 1 στοιχ. η ν 1591/1986, διότι με αυτήν ΔΕ θεμελιώνεται αξιόποινο και έτσι αυτή κρίνεται εφαρμοστέα , δεδομένης της απαγόρευσης της αναδρομικής ισχύος του ν 2523/1997 . Στη δε δεύτερη περίπτωση είναι ευμενέστερη η ποινική διάταξη του άρθρου 19 ν 2523/1997 , λόγω του ότι προβλέπει μικρότερη ποινή και ως εκ τούτου αυτή πρέπει να εφαρμοστεί (επιταγή αναδρομικής ισχύος του ν 2523/1997) .

8. ΣΥΡΡΟΗ

8.1. Γενικά η σχέση φορολογικού ποινικού δικαίου και κοινού ποινικού δικαίου :

Το φορολογικό ποινικό δίκαιο αποτελεί τμήμα του ποινικού και όχι του φορολογικού δικαίου¹⁹⁰ και ειδικότερα του δικαίου των ειδικών ποινικών Νόμων. Επομένως , ο Ν 2523/1997, κατά το μέρος που προβλέπει ποινικές κυρώσεις για πράξεις φοροδιαφυγής αποτελεί ειδικό ποινικό Νόμο .

Κοινά σημεία των γενικών διατάξεων του Ποινικού Κώδικα και των ειδικών νόμων του φορολογικού ποινικού δικαίου είναι τα κάτωθι¹⁹¹ :

- i. Η **ποινική ευθύνη** για την τέλεση του φορολογικού εγκλήματος **διέπεται** δυνάμει του Άρθρου 12 ΠΚ ως προς τις *ουσιαστικές πτυχές της (π.χ. εννοίες, όπως η υπαιτιότητα ,λόγοι άρσης αδίκου , απόπειρα , συμμετοχή , παραγραφή , αναστολή εκτέλεσης ή μετατροπής της ποινής φυλάκισης σε χρηματική ποινή)* από τις **διατάξεις του Γενικού Μέρους του ΠΚ.**, με εξαίρεση τις πτυχές εκείνες ως προς τις οποίες οι ποινικές διατάξεις των φορολογικών νόμων εισάγουν διαφορετικές ρυθμίσεις .
- ii. Ισχύουν οι **ίδιες θεμελιώδεις φιλελεύθερες εγγυητικές αρχές** (nullum crimen nulla poena sine lege , αρχή αναδρομικής ισχύος του επεικέστερου ποινικού νόμου , αρχή απαγόρευσης της αναδρομικής ισχύος νόμου κλπ)
- iii. **Εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας**, εκτός εάν οι φορολογικοί ποινικοί νόμοι ρυθμίζουν με τρόπο διαφορετικό τα θέματα αυτά.

Οι **διαφορές** των γενικών διατάξεων του Ποινικού Κώδικα και των ειδικών νόμων του φορολογικού ποινικού δικαίου είναι τα κάτωθι:

- i. Οι αποκλίσεις που συνδέονται με την **επιλογή του νομοθέτη των φορολογικών ποινικών Νόμων να διαμορφώνει τις διατάξεις των Νόμων αυτών σε στενή εξάρτηση από το φορολογικό δίκαιο** (ουσιαστικό και δικονομικό) . Χαρακτηριστικό είναι το *παράδειγμα των «λευκών ποινικών νόμων»*¹⁹² , όπου ο ποινικός κυρωτικός παραπέμπει για τη συμπλήρωση του περιεχομένου του

¹⁹⁰ βλ. Καλλιντέρη Κ. , όπ. παραπ. σελ 35 : Το φορολογικό αδίκημα στο σύστημα του ποινικού δικαίου.

¹⁹¹ βλ. Παπακυριάκου Θ., όπ. παραπ., σελ. 214 επ.

¹⁹² βλ. Παπακυριάκου Θ., όπ. παραπ., σελ. 289

και ειδικά για την περιγραφή της αξιόποινης συμπεριφοράς σε άλλο Κανόνα Δικαίου , ήτοι σε ρυθμίσεις (συμπληρωματικούς κανόνες) άλλων εξωποινικών νομοθετημάτων (π.χ. Άρθρο 19 ΠΚ «φορολογικά στοιχεία» . Έτερο παράδειγμα αποτελούν οι ρυθμίσεις **«περί φορολογικής αμνηστίας»** , **«περί φορολογικού συμβιβασμού»** κλπ. , **«περί προϋποθέσεων για την άσκηση της ποινικής δίωξης»** κλπ.

- ii. Οι αποκλίσεις που **εκφράζουν τη βούληση του νομοθέτη να θεσπίζει αυστηρότερες ποινές για την προστασία των εννόμων αγαθών του Δημοσίου** , σε σχέση με τις ποινές που αφορούν την προστασία των εννόμων αγαθών των ιδιωτών .Δέον να σημειωθεί ότι παράλληλα με τις ποινικές κυρώσεις προβλέπονται και διοικητικές κυρώσεις .

8.2. Η σχέση του άρθρου 19 ν 2523/1997 και των διατάξεων του ειδικού μέρους του Π.Κ.

8.2.1. Γενικά

Οι ειδικοί ποινικοί νόμοι γενικά , μεταξύ των οποίων και ο Ν 2523/1997 , αποσκοπούν στο να συμπληρώσουν ή να εξειδικεύσουν την ποινική προστασία των ποινικών διατάξεων του Ειδικού Μέρους του ΠΚ , έτσι ώστε *να προστατεύουν νέα έννομα αγαθά και να καλύψουν εγκληματικές συμπεριφορές που δεν καλύπτουν οι διατάξεις του ειδικού μέρους του Π.Κ.* Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι σκοπός των ειδικών ποινικών νόμων δεν είναι να περιορίσουν , αλλά να διευρύνουν το χώρο του αξιοποίνου , όπως αυτός οριοθετείται από τις διατάξεις του Ειδικού Μέρους του ΠΚ¹⁹³.

Όπως μάλιστα αναφέρεται και στο κεφάλαιο της παρούσης «περί παραγραφής» , το Άρθρο 25 παρ. 1 Ν 2523/1997 καταργεί στο σύνολό τους όλες τις προγενέστερες του Ν 2523/1997 ποινικές διατάξεις και σε καμία περίπτωση τις ποινικές διατάξεις του ειδικού μέρους του Ποινικού Κώδικα (375 , 216 και 386 ΠΚ) . Η προαναφερθείσα δε διάταξη αποτυπώνει *τη βούληση του νομοθέτη να ρυθμίσει γενικά τη φορολογική παραβατικότητα με βάση συγκεκριμένα αξιολογικά κριτήρια , όπως αφενός μεν τη διάκριση των φορολογικών εγκλημάτων σε πλημμελήματα και κακουργήματα και αφετέρου τη διάκριση των φορολογικών παραβάσεων , σε αυτές που επισύρουν μόνο διοικητικές κυρώσεις και σε αυτές που επισύρουν όχι μόνον διοικητικές , αλλά και ποινικές κυρώσεις* (διάκριση ορίων μεταξύ διοικητικής παράβασης και φορολογικού εγκλήματος)

8.2.2. Προϋποθέσεις εφαρμογής «αρχής ρυθμιστικής αποκλειστικότητας» του ν 2523/1997

Λαμβανομένης λοιπόν υπόψιν της ως άνω **βουλήσεως του νομοθέτη** , καθίσταται σαφές ότι **ο Ν 2523/1997 ρυθμίζει αποκλειστικά το κυρωτικό πλαίσιο** , δυνάμει

¹⁹³ βλ. Παπακυριάκου Θ. , οπ. παραπ. , σελ. 221 επ.

του οποίου αντιμετωπίζεται η φορολογική παραβατικότητα ¹⁹⁴ , υπό τις κάτωθι προϋποθέσεις :

- i. Να συνιστά **παράβαση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας** (π.χ. Κ.Φ.Ε. , Κ.Φ.Π.Α. , Κ.Β.Σ. ή του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών , Δωρεών και Γονικών Παροχών , μη συμπεριλαμβανομένης της τελωνειακής νομοθεσίας)
- ii. Να βλάπτει ή να θέτει σε κίνδυνο **αποκλειστικά φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου** .

Η αρχή λοιπόν της ρυθμιστικής αποκλειστικότητας του Ν 2523/1997 αφορά στις «**αμιγώς φορολογικές παραβάσεις**» και σε περίπτωση που δεν συντρέχει μία εκ των ανωτέρω προϋποθέσεων , τότε η ως άνω αρχή παύει να ισχύει και συνεπώς δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν 2523/1997 .

8.2.3. Προϋποθέσεις μη εφαρμογής «**αρχής ρυθμιστικής αποκλειστικότητας**» του ν 2523/1997

Ειδικότερον , η ανωτέρω αρχή δεν εφαρμόζεται στις κάτωθι περιπτώσεις :

- i. Όταν ναι μεν προσβάλλεται μία φορολογική αξίωση , αλλά εμπίπτει στα πλαίσια **έτερης διοικητικής νομοθεσίας** , όπως λόγου χάρη τελωνειακής , αναπτυξιακής , υπαλληλικής κλπ.
- ii. Όταν ναι μεν προσβάλλεται μία φορολογική αξίωση , αλλά ταυτόχρονα προσβάλλεται και ένα **άλλο έννομο αγαθό** , το οποίο **δεν συμπροστατεύεται κατά τρόπο λογικά αναγκαίο από τις διατάξεις του Ν 2523/1997** , όπως λόγου χάρη α) *περιουσία ιδιωτών, τιμή τρίτου* με την ψευδή αναφορά ενώπιον της φορολογικής αρχής ότι καταβλήθηκαν συγκεκριμένα ποσά σε ελεύθερο επαγγελματία χωρίς την έκδοση αποδείξεων , με αποτέλεσμα τη δίωξη του τελευταίου για φοροδιαφυγή , β) *γνησιότητα υπομνημάτων* με την πλαστογράφηση υπομνημάτων όπως

¹⁹⁴ για τη θεμελίωση της αρχής της ρυθμιστικής αποκλειστικότητας του Ν 2523/1997 ως προς την κυρωτική αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας , βλ. Παπακυριάκου Θ. , οπ. παραπ. , σελ. 222 επ.

δικαστικών αποφάσεων ,τα οποία δεν συμπροστατεύονται από τις φορολογικές διατάξεις ,γ) καλή λειτουργία δημόσιας υπηρεσίας , η οποία προσβάλλεται με τη δωροδοκία υπαλλήλου της φορολογικής διοίκησης ίνα μη λάβει υπόψιν του κατά τον έλεγχο τις ανακρίβειες της φορολογικής του δήλωσης .

8.2.4. Συμπέρασμα (εφαρμογή του ν 2523/1997 δυνάμει της αρχής της ειδικότητας στις περιπτώσεις των «αμιγών φορολογικών παραβάσεων»)

Επομένως στις περιπτώσεις «αμιγών φορολογικών παραβάσεων» , δεδομένης της βούλησης του νομοθέτη να αντιμετωπίσει τη φορολογική παραβατικότητα , με ενιαίο και συστηματικό τρόπο , εφαρμόζεται ο Ν 2523/1997 , δυνάμει της αρχής της ειδικότητας , αποκλείοντας την εφαρμογή των διατάξεων των Άρθρων του ΠΚ (φαινομένη συρροή) .

8.3. Η συρροή της διάταξης του Άρθρου 19 ν 2523/1997 και των διατάξεων του Ειδικού Μέρους του Π.Κ

8.3.1. Φαινομενική συρροή (Αρχή της ειδικότητας)

ι. Σύμφωνα με τη νομολογία :

Έχοντας ως αφετηρία το παραπάνω νομοθετικό πλαίσιο, ιδίως τη διάταξη του άρθρου 63 Ν. 1731/1987, προχωρώντας όμως ταυτόχρονα και σε μία ευρύτερη συστηματική-τελολογική ερμηνεία, η (ακολουθούμενη σταθερά και από τα δικαστήρια της ουσίας) πάγια και σταθερή νομολογία του Αρείου Πάγου¹⁹⁵ από το 1988 και μετά , σε περίπτωση συρροής γενικά των φορολογικών ποινικών διατάξεων με κάποια από τις διατάξεις του Ειδικού Μέρους του Ποινικού Δικαίου (π.χ. Α 375 , 386¹⁹⁶ , 216 ΠΚ) , **η ειδική διάταξη του Ν 2523/1997 αποκλείει την εφαρμογή των γενικών διατάξεων του ΠΚ , δυνάμει της αρχής της ειδικότητας**¹⁹⁷ .

¹⁹⁵ Αποφάσεις δικαστηρίων ,στις οποίες βρίσκουν εφαρμογή τα ανωτέρω είναι η **Συμβ.ΑΠ 1905/2000** σε ΠοινΔικ 2003 , 1305 με παρατηρήσεις Κουρδράγλου και Ποινική Δικαιοσύνη 4/2001 (έτος 4^ο) ,σελ. 460 , **ΑΠ 1892/2000** σε Ποιν Χρ 2001 , 820 , **ΑΠ Ολ 643/1988** σε Ποιν Χρον ΛΗ' , 741 , **ΑΠ 619/2003** σε ΝοΒ 2004 ,σελ. 86

¹⁹⁶ βλ. **ΑΠ 1905/2000** (σε Συμβούλιο) Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ 820 :Ορθώς το Συμβούλιο απεφάνθη να μη γίνει κατηγορία κατά των κατηγορουμένων για απάτη και μάλιστα ιδιαίτερης μεγάλης αξίας σε βάρος του Δημοσίου , εκδίδοντας πλαστά τιμολόγια και υποβάλλοντάς τα στην αρμόδια ΔΟΥ , διότι ναι μεν είχαν σκοπό να βλάψουν το Δημόσιο , αλλά δεν είχαν σκοπό να βλάψουν τον εγκαλούντα , ο οποίος τελούσε εν γνώσει των παράνομων ενεργειών των κατηγορουμένων , ώστε αυτοί δεν διέπραξαν τα εγκλήματα της πλαστογραφίας και της απάτης , αλλά κατ' επιτρεπτή μεταβολή της κατηγορίας , το έγκλημα της φοροδιαφυγής

¹⁹⁷ **Τρεις είναι οι αρχές της φαινομένης συρροής :** α) **Η αρχή της ειδικότητας :** όταν δύο ποινικές διατάξεις που καλύπτουν την όλη απαξία και υπόσταση της πράξης τελούν σε σχέση γενικού προς ειδικού και δεν υπάρχει ρήτρα επικουρικότητας ,ο ειδικός νόμος αποκλείει στην εφαρμογή του γενικού , β) **η αρχή της επικουρικότητας :** όταν μία διάταξη είναι επικουρική έναντι της άλλης εφαρμόζεται η αυστηρότερη και γ) **η αρχή της απορρόφησης :** ι) όταν δύο πράξεις συγκροτούν την έννοια του ίδιου εγκλήματος και με την εφαρμογή της μιας πράξης καλύπτεται πλήρως η πράξη , οι λοιπές απορροφώνται ,ιι)όταν εγκλήματα προσβάλλουν το ίδιο έννομο αγαθό , και το ένα αποτελεί αναγκαίο

Ο Άρειος Πάγος¹⁹⁸ έχει λοιπόν έχει την παγιωμένη άποψη ότι πρόκειται για **φαινομένη** (απλή ή κατ' ιδέαν) **συρροή νόμων** , επί της οποίας *δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του Άρθρου 94 ΠΚ περί συρροής εγκλημάτων* , διότι οι περισσότεροι νόμοι που «καλύπτουν» την όλη απαξία και υπόσταση (αντικειμενική και υποκειμενική) της αξιόποινης συμπεριφοράς τελούν μεταξύ τους σε σχέση γενικού και ειδικού , οπότε υπερισχύει στην προκειμένη περίπτωση η προαναφερθείσα αρχή της ειδικότητας , βάσει της οποίας **«τα ειδικά των γενικών επικρατέστερα»** .Αυτός είναι ο κανόνας .

ii. Σύμφωνα με τη θεωρία :

Δέον να σημειωθεί ότι και **η θεωρία** συντάσσεται πλήρως με τη νομολογία του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου .

Οι ειδικές διατάξεις του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 εφαρμόζεται και όχι οι γενικές διατάξεις των Α 386 και 216 , ακόμα και σε περιπτώσεις κακουργηματικής μορφής .

iii. Προϋπόθεση εφαρμογής της διάταξης του Άρθρου 19 ν 2523/1997 είναι η ποινικά αξιολογούμενη συμπεριφορά του δράστη να **αποσκοπεί αποκλειστικά και μόνο στη φοροδιαφυγή :**

Καθίσταται λοιπόν σαφές , σύμφωνα με την ως άνω αρχή της ειδικότητας ότι πρέπει να **εφαρμόζεται η φορολογική ποινική διάταξη του Άρθρου 19 Ν 2523/1997** , η οποία εκτοπίζει την εφαρμογή των διατάξεων του Ποινικού Κώδικος .

Προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διάταξης είναι η ποινικά αξιολογούμενη συμπεριφορά του δράστη **να αποσκοπεί αποκλειστικά και μόνο στη φοροδιαφυγή** , ήτοι *στη μείωση ή αποφυγή της φορολογικής επιβάρυνσης του δράστη* (φαινομένη συρροή , σύμφωνα με τη γενική αρχή *lex specialis ategorat legi generali*¹⁹⁹). Δηλαδή οι ποινικές διατάξεις του Ν 2523/1997 εφαρμόζονται στις **«αμιγείς φορολογικές**

μέσο τέλεσης ή εμφανίζεται ως αναγκαία συνέπεια της πράξης που προηγήθηκε , ι)όταν η νέα πράξη αποτελεί αναγκαία συνέπεια της πρώτης και δεν προσβάλλει άλλο υλικό αντικείμενο

¹⁹⁸ ΑΠ Ολ 14/1987 σε ΠοινΧρον ΛΖ΄, σελ. 301 , ΑΠ 462/82 σε Ποιν Χρον ΛΓ΄,σελ. 820

¹⁹⁹ 2958/2006 Συμβ. Πλημ. Αθην. σε www.dsanet.gr.

παραβάσεις» , ήτοι στις παραβάσεις που προσβάλλουν τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου και κατατείνουν αποκλειστικά στη φοροδιαφυγή

iv: Κριτική προσέγγιση της αρχής της ειδικότητας .

Προβληματισμός κατά πόσον πληρούται η βασική **βασική προϋπόθεση** της αρχής αυτής , δηλαδή η «**λογική σχέση υπαλληλίας**» μεταξύ του Άρθρου 19 Ν 2523/197 και των διατάξεων του Ειδικού Μέρους του ΠΚ

Η επίκληση της αρχής της ειδικότητας, προκειμένου να απωθηθούν (υπό προϋποθέσεις) οι διατάξεις του ειδικού μέρους του ΠΚ, προσκρούει βέβαια στην εύλογη αντίρρηση, ότι η φορολογική ποινική διάταξη της έκδοσης εικονικών και πλαστών τιμολογίων και οι διατάξεις του ειδικού μέρους του ΠΚ δεν τελούν σε λογική σχέση υπαλληλίας .Ο προβληματισμός , δηλαδή , που τίθεται όσον αφορά στην «**αρχή της ειδικότητας**» στην προκειμένη περίπτωση είναι κατά πόσον πληρούται η **βασική προϋπόθεση** της αρχής αυτής , δηλαδή η «**λογική σχέση υπαλληλίας**» μεταξύ του Άρθρου 19 Ν 2523/197 και των διατάξεων του Ειδικού Μέρους του ΠΚ , προβληματισμός που απασχόλησε μερίδα της θεωρίας²⁰⁰ .

i. **Αναφορικά με το Άρθρο 386 ΠΚ. :**

Ειδικότερον με το Ν 2523/1997 όσον αφορά στην υποκειμενική υπόσταση (Άρθρο 19) , δεν αποτελεί πλέον στοιχείο της «ο σκοπός απόκρυψης φορολογητέας ύλης» , ο οποίος εμπεριέχει το στοιχείο της παραπλάνησης .

Όσον αφορά στην αντικειμενική υπόσταση του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 , «η **λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου**» **πριν καν ο δράστης έρθει σε επαφή με τη φορολογική αρχή** , αποτελεί ενδεχομένως «**προπαρασκευαστική πράξη απάτης**» , διότι ο δράστης σκοπεύει να «**εξαπατήσει**» τη φορολογική αρχή ενδεχομένως στο μέλλον .

²⁰⁰ βλ. Παπακυριάκου Θ. , ό.π. σ. 241 επ.

Συνεπώς δεν υπάρχει λογική σχέση υπαλληλίας μεταξύ του Άρθρου 19 Ν 2523/197 και του Άρθρου 386 ΠΚ.

ii. Αναφορικά με το Άρθρο 216 ΠΚ

Η τυποποίηση του εγκλήματος της «έκδοσης πλαστών ή της νόθευσης φορολογικών στοιχείων» είναι ελλιπής σε σχέση με την τυποποίηση του εγκλήματος του Άρθρου 216 παρ. 1 ΠΚ , διότι **δεν περιλαμβάνει το σκοπό του δράστη να παραπλανήσει άλλον σχετικά με γεγονός που μπορεί να έχει έννομες συνέπειες** .

Συνεπώς δεν υπάρχει λογική σχέση υπαλληλίας μεταξύ του Άρθρου 19 Ν 2523/197 και του Άρθρου 216 ΠΚ.

iii. Λογική σχέση υπαλληλίας μεταξύ συνολικών ρυθμίσεων του Ν 2523/1997 ως «συστήματος» και των διατάξεων του ΠΚ ως συστήματος

Το εύλογο ερώτημα που τίθεται , λοιπόν , είναι κατά πόσον ύστερα από τα προεκτεθέντα μπορεί να εφαρμοστεί η αρχή της ειδικότητας , δεδομένης της ανυπαρξίας λογικής σχέσης υπαλληλίας μεταξύ του Άρθρου 19 Ν 2523/197 και των ως άνω Άρθρων του ΠΚ

Η απάντηση έγκειται στο ότι ναι μεν μπορεί να μην υφίσταται η ανωτέρω **σχέση** μεταξύ των μεμονωμένων διατάξεων , αλλά υφίσταται μεταξύ των **συνολικών ρυθμίσεων του Ν 2523/1997 ως «συστήματος»** και του ρυθμιστικού συστήματος του ΠΚ. **Το σύστημα λοιπόν του Ν 2523/1997 στο σύνολό του είναι ειδικό σε σχέση με τις διατάξεις του ΠΚ** . Πρόκειται λοιπόν για **«μία συστηματική ειδικότητα²⁰¹»** , η οποία δικαιολογεί την αναγνώριση μίας νέας αρχής με τον τεχνικό όρο **«αρχή της ρυθμιστικής αποκλειστικότητας»**. Η αρχή αυτή αποτυπώνει τη βούληση του νομοθέτη να ρυθμίσει με τρόπο συστηματικό και αξιολογικά ενιαίο ένα συγκεκριμένο τομέα παραβατικότητας, και εν προκειμένω τη φορολογική παραβατικότητα , ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει ή όχι λογική σχέση υπαλληλίας .

²⁰¹ όρος που χρησιμοποιείται από τον Παπακυριάκου Θ. ,ό.π. σελ. 244

Κατά την άποψή μου ο ως άνω προβληματισμός αυτός είναι εύλογος , αλλά σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να λαμβάνουμε υπόψιν τη βούληση του νομοθέτη , η οποία είναι η αντιμετώπιση της φορολογικής παραβατικότητας και των φορολογικών εγκλημάτων με ένα νόμο , έτσι ώστε να προστατευθούν οι φορολογικές αξιώσεις του δημοσίου . Θεωρώ λοιπόν ότι ναι μεν ο προβληματισμός αυτός είναι ενδιαφέρων δογματικά , αλλά στην πράξη καθίσταται σαφές και αναγκαίο να εφαρμοστούν οι διατάξεις του Ν 2523/1997 και όχι οι διατάξεις του ΠΚ , προκειμένου να αντιμετωπιστεί η φοροδιαφυγή , λόγω της εμφανούς ειδικότητάς τους στο σύνολο τους και όχι ως μεμονομένων διατάξεων . Απέναντι λοιπόν στις ποινικές τυποποιήσεις του ΠΚ, ειδικό ως προς τη ρύθμιση, οριοθέτηση και απαξιολόγηση του χώρου της φορολογικής παραβατικότητας, είναι «εν συνόλω» το σύστημα του Ν. 2523/1997 . Γι' αυτό και η μεμονωμένη διάταξη του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 πρέπει να επικρατεί τελικά των τυπολογικά συγγενών (π.χ. απάτη, πλαστογραφία) ποινικών διατάξεων του ΠΚ.

Δέον να σημειωθεί ότι επί συρροής της διάταξης του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 και του Άρθρου 216 ΠΚ. , η πρώτη εκτοπίζει τη δεύτερη *μόνον όταν* το υπόμνημα που πλαστογραφείται είναι *φορολογικό στοιχείο* . Αντίθετα αν πλαστογραφείται *άλλο* υπόμνημα , όπως δικαστική απόφαση , τότε υπάρχει αληθινή συρροή του Άρθρου 216 και του άρθρου του Ν 2523/1997 ,εφόσον βέβαια ταυτόχρονα με την πλαστογραφία τελείται και το έγκλημα της φοροδιαφυγής .

8.2. Αληθινή συρροή φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 ν 2523/1997 με 386 ΠΚ και 216 ΠΚ

8.2.1. Γενικά

Σε κάθε έτερη περίπτωση , όταν δηλαδή η παράνομη πράξη του δράστη **δεν αποσκοπεί μόνον στη φοροδιαφυγή , αλλά είτε σε πρόσθετο όφελος (- παράνομη ωφέλεια) του δράστη** (ιδία φοροδιαφυγή) **ή τρίτου** (συμμετοχή στη φοροδιαφυγή τρίτου) , **είτε σε βλάβη – περαιτέρω ζημία τρίτου ή του Δημοσίου** (πέραν της φοροδιαφυγής: πέραν της μείωσης ή της αποφυγής της φορολογικής του επιβάρυνσης), η φοροδιαφυγή του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 , σύμφωνα με πάγια νομολογία , **συρρέει αληθινά**²⁰² με εγκλήματα του ΠΚ , όπως η απάτη (Α 386 ΠΚ) και η πλαστογραφία (Α 216 ΠΚ) .

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι **οι ειδικές διατάξεις της αξιόποινης φοροδιαφυγής δεν εκτοπίζουν** εξολοκλήρου την εφαρμογή των γενικών διατάξεων των Α 216 ΠΚ και 386 ΠΚ , γιατί **τα αντικειμενικά και υποκειμενικά στοιχεία της φοροδιαφυγής στην περίπτωση αυτή δεν συμπίπτουν με εκείνα των διατάξεων των Α 386 ΠΚ και 216 ΠΚ** , οι οποίες πέραν των στοιχείων της φοροδιαφυγής περιέχουν και **άλλη ποινικώς κολάσιμη ενέργεια του δράστη**²⁰³

²⁰² για συρροή εγκλημάτων βλ. *Μαργαρίτη Μ*, ό.π. , σελ. 241 επ. και *Χαραλαμπίκη Α* ,ό.π. σελ. 309 επ.
Πραγματική συρροή : όταν με *περισσότερες πράξεις* πραγματώνονται περισσότερα εγκλήματα (Α 94παρ.1ΠΚ) .

Κατ' ιδέαν συρροή : όταν με *μία πράξη* πραγματώνονται περισσότερα εγκλήματα(Α 94παρ.2ΠΚ) .
Αληθινή συρροή (συρροή εγκλημάτων) : **όταν ο δράστης έχει διαπράξει πολλά εγκλήματα , αλλά τιμωρείται για ένα από αυτά .**

Φαινομένη συρροή (συρροή νόμων) :συρρέουν δύο ή περισσότεροι ποινικοί νόμοι ,αλλά στην πραγματικότητα εφαρμόζεται μόνον ένας από αυτούς .

²⁰³ βλ. Άρθρο *Κουτσούκου Εμμανουήλ* , σε ΠοινΔικ 3/2007 (έτος 10^ο) , ό.π. , σελ. 338

Σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να αποδεικνύεται ο σύνδεσμος του *αναγκαίου και άμεσου αποτελέσματος* μεταξύ της πράξης φοροδιαφυγής και της πρόκλησης πρόσθετης βλάβης ή ωφέλειας²⁰⁴.

8.2.2. Ειδικό θέμα συρροής αποτελεί η **έκδοση πλαστών** και εικονικών φορολογικών στοιχείων από το δράστη , όχι προς όφελος του ιδίου , αλλά **προς όφελος τρίτου** , ήτοι προς **υποστήριξη της φοροδιαφυγής τρίτου** .

Ζήτημα γεννιέται, καταρχήν, αν μπορεί να γίνεται δεκτή αληθινή συρροή, όταν η παράνομη συμπεριφορά του δράστη κατατείνει σε φοροδιαφυγή, όχι όμως προς όφελος αυτού του ιδίου, αλλά προς όφελος τρίτου. Ο ανωτέρω ερμηνευτικός προβληματισμός, λαμβανομένης υπόψιν της αρχής ότι η αληθινή συρροή προϋποθέτει την **προσβολή διαφορετικών μονάδων εννόμου αγαθού**, οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων **με σκοπό τη φορολογική ωφέλεια τρίτου** δεν αρκεί για τη θεμελίωση αληθινής συρροής με διατάξεις του ειδικού μέρους του ΠΚ, **αν δεν συντρέχει παράλληλα και (σκοπός) βλάβη(ς) άλλου υπαρκτού προσώπου** εκτός του Δημοσίου. Δέον να σημειωθεί ότι η διάταξη του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 δεν διακρίνει μεταξύ πράξεων τελούμενων προς ίδιο φορολογικό όφελος και πράξεων τελούμενων προς φορολογικό όφελος τρίτου. Αληθινή συρροή δηλαδή υπάρχει **όταν η ωφέλεια του τρίτου συντρέχει με παράλληλη βλάβη άλλου προσώπου** (εκτός του Δημοσίου) ή **όταν η ωφέλεια του τρίτου δεν είναι αποκλειστικά φορολογική**, αλλά και άλλου είδους (π.χ. παράνομη λήψη επιδότησης , επιχορήγησης). Τέλος, αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι το σχετικό έγκλημα **πραγματώνεται μία μόνο φορά**, ακόμη και αν η έκδοση του πλαστού ή εικονικού φορολογικού στοιχείου κατατείνει συγχρόνως στη φορολογική ωφέλεια τόσο του ιδίου του δράστη (ίδια φοροδιαφυγή) όσο και του τρίτου (συμμετοχή στη φοροδιαφυγή τρίτου) .

²⁰⁴ **ΑΠ 249/2006** Ποινική Δικαιοσύνη 2006 , 937 και **ΑΠ 1905/2000**
http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

Σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΑΠ υπάρχει αληθινή συρροή μεταξύ των Α 19 Ν 2523/1997 και των Α 386 και 216 ΠΚ.²⁰⁵

Η ΑΠ 1302/2003 είναι αξιοσημείωτη , διότι εδέχθη ότι ο κατηγορούμενος λογιστής που **πλαστογράφησε φορολογικά στοιχεία** (συμπλήρωσε τιμολόγιο του εργοδότη του και έγραψε ότι αγοραστής είναι η ΑΕ Κ, πλαστογραφώντας την υπογραφή του εργοδότη του) **της επιχείρησης του εργοδότη του** (εμπορική επιχείρηση του Π) , **όχι μόνο ωφέλησε τον τρίτο στον οποίο παρέδωσε τα πλαστά φορολογικά στοιχεία** (την ΑΕ Κ, προκειμένου η εταιρεία να τα χρησιμοποιήσει για τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης) , αλλά ταυτόχρονα **έβλαψε την επιχείρηση του εργοδότη του** , διότι ο τελευταίος θα υποχρεωθεί να αποδώσει στη ΔΟΥ το ΦΠΑ , που αντιστοιχεί στα πλαστά τιμολόγια , ενώ ταυτόχρονα θα αυξανόταν το φορολογητέο εισόδημα της επιχείρησής του .

Από την ανωτέρω απόφαση συνάγεται το συμπέρασμα ότι για να υπάρχει **αληθινή συρροή** της διάταξης του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 με τα εγκλήματα του ΠΚ , **εκτός από τη φορολογική ωφέλεια του δράστη ή του τρίτου (που επιτυγχάνεται με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων) πρέπει να συντρέχει παράλληλα και η βλάβη άλλου «ΥΠΑΡΚΤΟΥ» προσώπου εκτός του Δημοσίου .**

Δηλαδή σε περιπτώσεις εκδόσεως πλαστών φορολογικών στοιχείων στο όνομα **ανύπαρκτου** προσώπου , ΔΕΝ υπάρχει αληθινή συρροή , αλλά **εφαρμόζεται το Άρθρο 19 Ν 2523/1997** , διότι στις περιπτώσεις που συνιστούν ουσιαστικά **συμμετοχή** στη φοροδιαφυγή τρίτου , **το μοναδικό έννομο αγαθό που πλήττεται είναι οι φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου** (έναντι του ωφελούμενου τρίτου), ενώ η απαξία του μέσου (πλαστά φορολογικά στοιχεία) καλύπτεται εξολοκλήρου από τη διάταξη του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 .

Το αντίθετο συμβαίνει , δηλαδή **υπάρχει αληθινή συρροή μόνον όταν :**

²⁰⁵ Χαρακτηριστικές είναι οι αποφάσεις ΑΠ 1302/2003 σε Ποιν Δικ 2003 , σελ. 1202 και Ποινική Δικαιοσύνη 1/2004 (έτος 7^ο) , σελ. 101, ΑΠ 619/2003 , σε Νο Β 2004 , σελ . 86 , ΑΠ 1741/2003 σε Ποιν Λογ 2003 ,σελ. 1957 , ΑΠ 2180/2003 (ορθή και αιτιολογημένη η καταδίκη λογιστού για πλαστογραφία μετά χρήσεως και απάτη κατ' εξακολούθηση) σε Ποιν. Λογ. 2003 , σελ. 2392 και Ποινική Δικαιοσύνη 3/2004 (έτος 7^ο) , σελ. 381 , 2958/2006 Συμβουλίου Πλημμελειοδικών Αθηνών και 974/2003 σε <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> , ΑΠ 1744/2002 σε http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html ,

- i. η ωφέλεια του τρίτου συντρέχει με παράλληλη βλάβη άλλου προσώπου , πλην του Δημοσίου
- ii. η ωφέλεια του τρίτου δεν είναι αποκλειστικά φορολογική , αλλά και άλλου είδους (π.χ. λήψη φορολογικών ευεργετημάτων και χρηματικών επιδοτήσεων κατά παράβαση της αναπτυξιακής νομοθεσίας).

8.2.3 Αληθινή συρροή με 386 ΠΚ

Πλείστες όσες είναι οι αποφάσεις των δικαστηρίων , που δέχθηκαν ότι το φορολογικό αδίκημα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 **συρρέει αληθινά** με το Άρθρο 386 ΠΚ^{206 207} ,εφόσον **προκαλείται πρόσθετη ζημιά** του Δημοσίου ή τρίτου ή προσπορίζεται **πρόσθετο όφελος στο δράστη** πέραν της φοροδιαφυγής.²⁰⁸

Στην απάτη²⁰⁹ **εμπεριέχεται έννοια της παραπλάνησης (τρίτου προσώπου)** δηλαδή άλλου εκτός εκείνου που βλάπτεται συνεπεία αυτής . Αντίστοιχα στην έκδοση και αποδοχή πλαστών , νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων **της παραπλάνησης ως προς τις ελεγκτικές φορολογικές Αρχές του Κράτους** ,εμπεριέχεται η έννοια προκειμένου (με βλάβη του Κράτους) να προσπορίσουν στον εαυτό τους ή σε τρίτα πρόσωπα παράνομο περιουσιακό όφελος είτε δια της μη καταβολής , είτε δια της καταβολής μειωμένης φορολογίας.²¹⁰

Για αυτουργός απάτης κατ' επάγγελμα , εκ της οποίας προκλήθηκε συνολική ζημία ποσού 5 εκ. δρχ. και έκδοσης εικονικών τιμολογίων κατ' εξακολούθησιν

²⁰⁶ βλ. **ΑΠ 973/1996** , Ποινικά Χρονικά 1997 , σελ. 1997 , **ΑΠ 1270/1988** σε Νοβ 1988 ,σελ. 1490 , **ΑΠ 643/1988** σε ΝοΒ 1988 , σελ. 793 επ. , **ΑΠ 1226/1986** σε ΝοΒ 1986 , σελ. 918 επ. , **ΑΠ 426/2009** <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> , **Συμβ.Εφ Θρ. 70/2001** , (: σχετικές αποφάσεις :Εφ Αθ 1202/2007 , Εφ Θεσσ 570/2006, Εφ Θεσσ 1026/2006 , Εφ Αθ 922/2005 , **ΑΠ 1081/2002**) , **ΑΠ 829/2001** (στερείται νομίμου αιτιολογίας το προσβαλλόμενο παραπεμπτικό βούλευμα ως προς την τέλεση της απάτης , ενώ υπάρχει ασάφεια ως προς την τέλεση των πράξεων κατά συναντουργία από τους κατηγορούμενου , http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html ,

²⁰⁷ βλ. *Βασιλακόπουλο Μιχάλη* , Ποινικά Χρονικά ΛΑ , σελ. 9 , «Απάτη και Φοροδιαφυγή»

²⁰⁸ βλ. *Άρθρο Μανωλεδάκη Ιωάννη* για «**Φορολογική απάτη και κοινή απάτη**» σε Ποινική Δικαιοσύνη 1/2005 , έτος 8^ο , σελ. 109

²⁰⁹ βλ. Άρθρο *Βασιλακόπουλου Π.* : Απάτη και Φοροδιαφυγή , Ποιν Χρον ΛΒ' , σελ 213

²¹⁰ βλ. Άρθρο *Κουτσούκου Εμμανουήλ* : φαινομένη συρροή των διατάξεων περί φοροδιαφυγής – απάτης – πλαστογραφίας και υπεξαίρεσης , σε Ποιν Δικ 3 (έτος 10^ο) , σελ. 338

παραπέμφθηκε ο ένας κατηγορούμενος και για συνέργεια στην απάτη πααραπέμφθηκε ο δεύτερος κατηγορούμενος , σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 56/2004 απόφαση του Πλημμελειοδικείου Τρικάλων . Και αυτό διότι σκοπός του δράστη δεν ήτο μόνο η φοροδιαφυγή , αλλά και η κτήση ωφελημάτων που δεν edικαιούτο .Η περιουσιακή διάθεση στην οποία προβαίνει το Δημόσιο είναι συνέπεια της εξαπάτησης των αρμοδίων οργάνων του και η εξ 'αυτής βλάβη του συνδέονται αιτιωδώς με τις ψευδείς παραστάσεις του εξαπατήσαντος .

8.2.4.Αληθινή συρροή με 216 ΠΚ

Σύμφωνα με τη διδασκαλία του ΠΚ , η **πλαστογραφία είναι έγκλημα σωρρευτικώς μικτό** ,όπου αναλύεται είτε στην **κατάρτιση εξ' αρχής εγγράφου** , είτε **στη νόθευση γνήσιου εγγράφου**²¹¹ .Επομένως υλικό αντικείμενο του εγκλήματος είναι *ορισμένο έγγραφο* , το οποίο πρέπει να περιέχει δήλωση ανθρώπινης σκέψης και σαν έγγραφα υπό την νομοτεχνική έννοια του όρου εκλαμβάνονται και τα συνολικά έγγραφα , όπως είναι τα εμπορικά βιβλία , τα αρχεία , τα στοιχεία του ΚΒΣ κλπ. Προκειμένου δε περί βιβλίων (πχ εμπορικά βιβλία , ημερολόγιο , κλπ.) , εκάστη των καταχωρήσεων αποτελεί συγχρόνως ιδιαίτερο έγγραφο .

ΟΜΩΣ εάν ο δράστης ΔΕΝ αποσκοπεί μόνον στη φοροδιαφυγή , εφαρμόζονται οι διατάξεις του ειδικού μέρους του ΠΚ.

Όταν λόγου χάρη η πλαστογραφία (Α216 ΠΚ) στρέφεται όχι μόνον κατά του Δημοσίου , αλλά **και κατά τρίτου** , όπως όταν εμφανίζεται ως εκδότης του πλαστού τιμολογίου τρίτος ή νοθεύεται τιμολόγιο τρίτου , *ο οποίος **τρίτος** υφίσταται* δηλαδή **είναι υπαρκτό φυσικό πρόσωπο**, ή μπορεί να υποστεί τις σχετικές έννομες συνέπειες και σκοπός του δράστη είναι να βλάψει και τον τρίτο , τότε η συρροή είναι αληθινή . Δέον να σημειωθεί ότι **για να υπάρχει αληθινή συρροή πρέπει να προσβάλλονται διαφορετικά έννομα αγαθά** .

Φοροδιαφυγή του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 υπάρχει μόνο στην περίπτωση που το υπόμνημα που πλαστογραφείται είναι φορολογικό στοιχείο και όχι έτερο υπόμνημα και εφόσον η συμπεριφορά του δράστη κατατείνει αποκλειστικά στη φοροδιαφυγή .

²¹¹ βλ. Κόντο – Μαναλη Λεονάρδο , Ελληνικό Φορολογικό Δίκαιο , τόμος 1 /2002 , «Η πλαστογραφία σαν αξιόποιο φορολογικό αδίκημα» ,σελ. 346 επ.

Αληθινή συρροή του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 και του Άρθρου 216 ΠΚ υπάρχει στην περίπτωση που εκτός από τις φορολογικές αξιώσεις του Δημοσίου , προσβάλλεται και το έννομο αγαθό του υπομνήματος (π.χ. δικαστικές αποφάσεις, συμβολαιογραφικά έγγραφα, ιδιωτικά συμφωνητικά επιμέρους εκφάνσεις του έννομου αγαθού του υπομνήματος), ήτοι όταν υπάρχει **πλαστογράφιση άλλων υπομνημάτων, εκτός των φορολογικών στοιχείων** (ακόμα και αν κατατείνουν αποκλειστικά στη φοροδιαφυγή) . Και αυτό , διότι **το έννομο αγαθό του υπομνήματος δεν μπορεί να θεωρηθεί στην ολότητά του ως αγαθό που κατά λογική αναγκαιότητα συμπροστατεύεται από τις ποινικές διατάξεις του Ν. 2523/1997** εκτός από μία επιμέρους εμφάνιση του αγαθού αυτού, τα φορολογικά στοιχεία , λαμβανομένου υπόψιν ότι η πλαστογράφιση των φορολογικών στοιχείων αναφέρεται ως τρόπος τέλεσης του αδικήματος .

Αληθινή συρροή του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 με το Α 216 ΠΚ ²¹²εδέχθησαν ότι υπάρχει πλείστες όσες αποφάσεις του Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου ²¹³. Ειδικότερον για πλαστογραφία κατεδικάσθη ο κατηγορούμενος ,που

²¹²βλ. Ποιν. Δικ. 6/2008 (έτος 11^ο) , σελ. 106 : με το άρθρο 216 παρ. 1πκ θεσμοθετείται το έγκλημα της πλαστογραφίας χάριν προστασίας των υπομνημάτων , τα οποία αποτελούν διακινούμενα έγγραφα με ουσιώδες περιεχόμενο και από τα οποία πηγάζουν δικαιώματα και υποχρεώσεις .Για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος αυτού απαιτείται αντικειμενικώς μεν εξ' υπαρχής *κατάρτιση εγγράφου από μη δικαιούμενο πρόσωπο ή νόθευση του περιεχομένου του ήδη γνήσιου εγγράφου* , δηλαδή αλλοίωση της έννοιας του περιεχομένου του , υποκειμενικώς δε *δόλος* συνιστάμενος στη γνώση και θέληση περιαγωγής των περιστατικών που θεμελιώνουν την πράξη της πλαστογραφίας , συγχρόνως όμως και σκοπός του υπαιτίου όπως με τη χρήση του πλαστού ή νοθευμένου εγγράφου *παραπλανηθεί άλλος* για γεγονός που μπορεί να έχει έννομες συνέπειες , οι οποίες μπορούν να αφορούν τον παραπλανώμενο ή τρίτο , δηλαδή αφορούν τη δημιουργία , κατάργηση ή μεταβίβαση δικαιώματος που προστατεύεται από το νόμο , ²¹² βλ. και **ΑΠ 1444/2004** (σε Συμβούλιο) ,Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σελ. 1737 , **ΑΠ 534/2005** (Διευθύνων Σύμβουλος νόθευσε παλαιότερη δήλωση φόρου μισθωτών υπηρεσιών της εταιρείας και την έδωσε σε υπάλληλο με σκοπό να παραπλανήσει υπάλληλο ΔΟΥ και να αποσπάσει φορολογική ενημερότητα) <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

²¹³ ΑΠ 1302/2003 , ΑΠ 619/2003 και Συμβ.ΠλημμΤρικ 53/2002 και ΑΠ 1905/2000 σε <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html> , ΑΠ 249/2006 σε Ποιν Δικ. 11/2006 (έτος 9^ο) για ειδικούς ποινικούς νόμους σελ. 1262 επ. ΑΠ 686/2001 σε Ποινικό Λόγο , τόμος Α/ 2001 , σελ. 927 ,ΑΠ 841/2008 σε <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> , ΑΠ 1741/2003 σε Ποινική Δικαιοσύνη 2/2004 (έτος 7^ο) , σελ. 238 : (ορθή καταδίκη των δύο κατηγορούμενων για πλαστογραφία μετά χρήσεως κατά συναυτουργία και κατ' εξακολούθηση και του τρίτου για ηθική αυτουργία στην πράξη) ,ΑΠ 294/2008 σε <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> : (κακουργηματική πλαστογραφία μετά χρήσεως) ,

νόθευσε διπλότυπο είσπραξης με σκοπό να παραπλανήσει του αρμοδίου υπαλλήλους ότι έχει καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο²¹⁴

8.2.5 Αληθινή συρροή της διάταξης του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 με λαθρεμπορία

ΑΠ 484/2007 και ΑΠ 974/2003 ,ΑΠ ΣυμβΠλημΑθ 774/2007 , ΑΠ 1083/2006 και ΑΠ 1093/2006 και ΑΠ 1416/2004 , (πλαστογραφία μετά χρήσεως διέπραξε ο κατηγορούμενος που κατήρτισε πλαστό φορολογικό στοιχείο και έκανε χρήση του , καταθέτοντάς το σε ασφαλιστική εταιρεία για την είσπραξη αποζημίωσης λόγω επέλευσης ασφαλιστικού κινδύνου) σε <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html> , ΑΠ 484/2007 σε .Ποιν Χρον ΝΗ /2008 , σελ 129 : αιτιολογημένα καταδικάστηκε για πλαστογραφία μετά χρήσεως (216 ΠΚ) ο κατηγορούμενος , ο οποίος έχοντας στην κατοχή του ασυμπλήρωτα έντυπα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών της μηνύτριας εταιρείας , τα συμπλήρωσε εν αγνοία της , έτσι ώστε να εμφανίζεται επί αυτών ότι δήθεν είχαν παρασχεθεί από τη μηνύτρια εταιρεία υπηρεσίες σε δική του εταιρεία , καταχώρησε τα επίμαχα τιμολόγια στα λογιστικά του βιβλία , κατήρτισε εξ υπαρχής πλαστό ιδιωτικό συμφωνητικό περί δήθεν συμφωνίας παραχώρησης μηχανογραφικού εξοπλισμού μεταξύ της εγκαλούσας εταιρείας και της δικής του και προσκόμισε το πλαστό έγγραφο στην αρμόδια ΔΟΥ με σκοπό όχι μόνον τη φοροδιαφυγή , αλλά και τη βλάβη της εγκαλούσας εταιρείας , αφού η τελευταία θα υποχρεούτο να αποδώσει στην Εφορία ποσά ΦΠΑ τιμολογίων , αυξάνοντας συγχρόνως το φορολογητέο εισόδημά της , ΑΠ 1741/2003 σε ορθά και αιτιολογημένα κατεδικάστησαν για πλαστογραφία μετά χρήσεως κατά συναυτουργία και κατ'εξακολούθηση οι δύο πρώτοι κατηγορούμενοι και για ηθική αυτουργία ο τρίτος και τέταρτος κατηγορούμενος , εκ των οποίων ο μεν τρίτος έπεισε τους δύο πρώτους να θέσουν υπογραφή φερόμενη ως τεθείσα από τον ιδιοκτήτη της επιχείρησης και εργοδότη τους σε δύο τιμολόγια εκδοθέντα από την επιχείρηση του παθόντος ,ενώ ο τέταρτος σε ένα με αποδέκτες τις εταιρείες στις οποίες ήταν νόμιμοι εκπρόσωποι αντιστοίχως οι δύο ηθικοί αυτουργοί .Και υπό την ισχύ του Ν 2523/1997 , οι ειδικές διατάξεις τούτου δεν κατισχύουν , ούτε αποκλείουν ως ειδικές την εφαρμογή των περί πλαστογραφίας ή απάτης αντιστοίχων διατάξεων του ΠΚ , ακόμα και όταν ο δράστης δεν αποσκοπεί στην αποφυγή πληρωμής φόρου , στην περίπτωση που με την ενέργειά του αυτή αποβλέπει να παραπλανήσει άλλον σχετικά με το γεγονός που μπορεί να έχει έννομες συνέπειες , προκειμένου να προσπορίσει στον εαυτό του ή σε άλλον περιουσιακό όφελος με βλάβη τρίτου , ΑΠ 1741/2003 σε Ποιν Χρον ΝΔ/2004, σελ. 630

²¹⁴ ΑΠ 974/2003 <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> , ΑΠ 189/2006 καταδίκη για φοροδιαφυγή και όχι για λαθρεμπορία <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>,

Η αντιμετώπιση της τελωνειακής παραβατικότητας δεν ρυθμίζεται από το Ν 2523/1997 , αλλά αποκλειστικά από το Ν 2960/2001 .Σε σχέση με τις διατάξεις του Ειδικού Μέρους του Π.Κ. λόγω της αρχής της ειδικότητας , οι **διατάξεις του τελωνειακού Νόμου υπερισχύουν** , υπό την προϋπόθεση ότι προσβάλλονται **αποκλειστικά και μόνο** οι «**δασμοφορολογικές αξιώσεις του ελληνικού Δημοσίου**» και της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που τις διαχειρίζονται ο ΔΟΥ ή τα τελωνεία »

Εάν όμως εκτός από την προσβολή του ανωτέρω εννόμου αγαθού προσβάλλονται παράλληλα και **άλλα έννομα αγαθά** , που δεν συμπροστατεύονται κατά λογική αναγκαιότητα από τις τελωνειακές ποινικές διατάξεις , τότε εφαρμόζονται και οι διατάξεις του Ειδικού Μέρους του Π.Κ. (π.χ. 386 ΠΚ , 216 ΠΚ)²¹⁵.Όταν δηλαδή η συμπεριφορά του δράστη δεν κατατείνει αποκλειστικά και μόνο στη δασμοφοροδιαφυγή , αλλά **στην παράνομη ωφέλεια ή βλάβη τρίτου ή στην πρόκληση και άλλης ζημίας του Δημοσίου (ή της ΕΕ) ή στον προσπορισμό και άλλου οφέλους , πλην της δασμοφορολογικής επιβάρυνσης του δράστη** , τότε υπάρχει **αληθινή συρροή των διατάξεων του τελωνειακού νόμου και των διατάξεων του ΠΚ**

Πλείστες όσες αποφάσεις του Ανώτατου Ακυρωτικού εδέχθησαν ότι **η λαθρεμπορία συρρέει αληθινά με το Άρθρο 19 Ν 2523/1997** , διότι **προσβάλλονται διαφορετικά έννομα αγαθά** .

Αιτιολογημένη καταδίκη για **λαθρεμπορία** (Άρθρο 155 Ν 2960/2001)^{216 217} και **αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση** εδέχθη η ΑΠ 1967/2007 ²¹⁸ , αφού ο κατηγορούμενος είχε εγκαταστήσει χωρίς νόμιμη άδεια λειτουργίας δύο υπέργειες δεξαμενές αποθήκευσης πετρελαίου καυσίμων ,όπου

²¹⁵ ΑΠ 104/2003 σε Ποινικό Λόγο 2003 , σελ. 123 :αληθινή συρροή μεταξύ λαθρεμπορίας , πλαστογραφίας και ψευδούς βεβαίωσης γιατί προσβάλλονται διαφορετικά έννομα αγαθά .

²¹⁶ Η λαθρεμπορία τελείται και με την κατοχή εμπορευμάτων , που δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούντες δασμοί : βλ. **ΑΠ 2006 /2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σελ. 2514 ,**ΑΠ 3887/2003** <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>, **ΑΠ 1827/2008** <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> ,

²¹⁷ για τη λαθρεμπορία βλ. *ΚυπραίΟ Μιχάλη* , Φορολογικών Ποινικών Δίκαιον 1965, οπ. παραπ. σελ. 155 επ.

²¹⁸ βλ. Ποιν Χρον ΝΗ 2008 ,σελ 710 και Ποινικός Λόγος , τόμος ζ/2007 , σελ. 1414

ευρέθησαν 85.000 περίπου λίτρα πετρελαίου θέρμανσης και 15.000 λίτρα περίπου πετρελαίου κίνησης ,που είχαν διακινηθεί παρανόμως , χωρίς την καταβολή των δασμών και φόρων ύψους 33.500 ευρώ περίπου , η δε γνώση ως προς τη λαθραία προέλευση των καυσίμων αποδείχτηκε από την προσπάθειά του να συγκαλύψει την πράξη του με τη χρήση εικονικών τιμολογίων / δελτίων αποστολής .

Η ΑΠ 1370/2001²¹⁹ αναφέρεται στην **αληθή (πραγματική) συρροή μεταξύ εκδόσεως εικονικών φορολογικών στοιχείων και λαθρεμπορίας** ,τελεσθείσας με ιδιαίτερα τεχνάσματα , στα οποία διαλαμβάνεται και η έκδοση εικονικών τιμολογίων ,διότι με τα εγκλήματα αυτά **πλήττονται διαφορετικά έννομα αγαθά** (προσβολή της ασφάλειας των συναλλαγών και προσβολή του υπομνήματος στην περίπτωση της έκδοσης πλαστών φορολογικών στοιχείων) και **δεν απορροφάται για το λόγο αυτό το αυτοτελές αδίκημα της έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων από εκείνο της λαθρεμπορίας** , παρόλο που τα εικονικά φορολογικά στοιχεία που εξεδόθησαν χρησιμοποιήθηκαν ως μέσον για την τέλεση της λαθρεμπορίας. Ορθή και αιτιολογημένη η καταδίκη του κατηγορούμενου για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων του αναιρεσείοντος και λαθρεμπορία ,δια της διοχέτευσης στην εσωτερική αγορά αδασμολόγητων ποσοτήτων πετρελαίου .

Αιτιολογημένα καταδικάστηκε για λαθρεμπορία και αποδοχή εικονικών τιμολογίων²²⁰ κατ' εξακολούθηση κατεδικάσθη ο αναιρεσείων ,ο οποίος στον Κόπονα Νάουσας το 1998 στο Σούπερ Μάρκετ που διατηρούσε στην εν λόγω περιοχή , με σκοπό να στερήσει το Δημόσιο από τους εισπρακτέους φόρους , κατείχε με σκοπό να διαθέσει στην κατανάλωση αιθυλική αλκοόλη (οινόπνευμα) , για την οποία δεν είχαν καταβληθεί οι αναλογούντες δασμοί ,φόροι κλπ. και κατελήφθη να κατέχει πλείστες όσες φιάλες .Επίσης απεδέχθη και παρέλαβε τα δελτία αποστολής , τα οποία ήταν εικονικά και τα οποία παρεδόθησαν σε αυτόν από τον Α.Σ. , ο οποίος στη δηλωθείσα διεύθυνση της επαγγελματικής δραστηριότητάς του στη Λάρισα δεν πραγματοποίησε καμία συναλλαγή και καμία διακίνηση εμπορευμάτων , αφού σ' αυτή ήταν και είναι η κατοικία του .

²¹⁹ Ποιν Χρον ΝΒ/2002 ,σελ. 596 και Ποινική Δικαιοσύνη 1/2002 (έτος 5^ο) , σελ. 96

²²⁰ **ΑΠ 2006 /2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σελ. 2514 ,

8.5. Αληθινή συρροή της διάταξης του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 με Άρθρο 18 Ν 2523/1997²²¹

Σύμφωνα με την παρ. 2 του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 :

«Το αδίκημα του Άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα που τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος Νόμου».

Σύμφωνα με την παρ. 7 του Άρθρου 21 Ν 2523/1997 :

«Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους».

Συνεπώς η διάταξη του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 εφόσον ταυτόχρονα τελείται και φοροδιαφυγή στο εισόδημα, στο φόρο πλοίων, στο ΦΠΑ ή σε παρακρατούμενους ή επιρριπτόμενους φόρους θα συρρέει αληθινά με τις αντίστοιχες (άλλες) φορολογικές ποινικές διατάξεις του Ν. 2523/1997.

Επομένως είναι δυνατόν το Άρθρο 18 Ν 2523/1997 να **συρρέει αληθινά** με το Άρθρο 19 Ν 2523/1997 , στις περιπτώσεις **κυκλωμάτων απάτης** , που στήνονται με σκοπό την παράνομη λήψη επιστροφών ΦΠΑ , τον οποίο στην πραγματικότητα δεν δικαιούνται μέσω εξαπάτησης της φορολογικής αρχής . Ειδικότερον ο δράστης (– οι δράστες) κάνει απατηλή χρήση των μηχανισμών του φορολογικού δικαίου .

Συνήθης είναι η πρακτική να εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία ή να νοθεύει γνήσια και εν συνεχεία να κάνει **χρήση αυτών των στοιχείων** με σκοπό την παράνομη λήψη ΦΠΑ.

Ο δε δράστης εμφανίζεται είτε με το όνομα τρίτου προσώπου (του πραγματικού δικαιούχου της επιστροφής) , είτε είναι φορέας εικονικών επιχειρήσεων .

²²¹ βλ. Παπακυριάκου Θ.,ό,π , σελ. 257 επ.

9.Ποινική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων (αυτουργοί και συνεργοί)

9.1. Άρθρο 20 του Ν 2523/1997

Σύμφωνα με το Άρθρο 20 του Ν 2523/1997 , που φέρει τον τίτλο Αυτουργοί και συνεργοί :

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 διοικητικώνσυμβουλίων 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 οι 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 αλλοτρίων κατά τις διατάξεις του Α.Κ..

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

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

Με την παρ.12 άρθρου 32 Ν.2648/1998 ορίζεται ότι:

" 12. Δεν υποβάλλεται μηνυτήρια αναφορά από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. κατά των προσώπων του άρθρου 20 του ν. 2523/1997 για φορολογικές παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι 31.12.1997 και οι οποίες δεν αποτελούν από 1.1.1998 ποινικά αδικήματα σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2523/1997".

9.2.Γενικά η ποινική ευθύνη διοικητών νομικών προσώπων

Το Άρθρο 20 του Ν 2523/1997 προσδιορίζει τα ποινικά υπεύθυνα στελέχη μιας επιχείρησης .

Ειδικότερον υποκείμενο της φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 του Ν 2523/1997²²² μπορεί να είναι ο διοικητής του νομικού προσώπου εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

- i. **κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος είχε την ιδιότητα του διοικητού**²²³ :
- ii. **γνώριζε** την αξιόποινη πράξη ή παράλειψη , με την οποία διεπράχθη το αδίκημα της φοροδιαφυγής ή
- iii. **από την ιδιότητά του και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζε** για την αξιόποινη πράξη η παράλειψη , με την οποία διεπράχθη το αδίκημα της φοροδιαφυγής .

Η «ιδιότητα» του διοικητού πρέπει να αναφέρεται ρητά και να τεκμηριώνεται ρητά στην καταδικαστική απόφαση . Αλλιώς η απόφαση καθίσταται αναιρετέα λόγω έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας ή και λόγω έλλειψης νόμιμης βάσης .²²⁴

Σύμφωνα με την ΑΠ 2069/2002²²⁵ η αμφισβήτηση της ιδιότητας του διαχειριστού εταιρείας από τον κατηγορούμενο δεν αποτελεί αυτοτελή ισχυρισμό , αλλά άρνηση της κατηγορίας και εξ' αυτού του λόγου το δικαστήριο της ουσίας δεν υποχρεούται να αιτιολογήσει την απόρριψη .

²²² αλλά και των Άρθρων 17 και 18 του Ν 2523/1997

²²³ βλ. **ΑΠ 822/2001** , Ποινικός Λόγος 2001 , σύμφωνα με την οποία δεν υπέχει ποινική ευθύνη ο κατηγορούμενος εάν δε φέρει μία από τις ιδιότητες που ορίζει ο Νόμος .Στην προκειμένη περίπτωση ο εκπρόσωπος ΑΕ είχε καταδικασθεί δια φοροδιαφυγή χωρίς να μνημονεύεται στην απόφαση εάν είχε μία από τις ιδιότητες που ορίζονται στο στοιχ. α της παρ. 1 του Άρθρου 20 του Ν 2523/1997 .

²²⁴ βλ. **ΑΠ 435/2003** , Ποιν. Λογ. 2003 , σελ. 496 , **ΑΠ 1990/2002** , Ποιν. Λογ. 2002 , σελ. 2313 ,**ΑΠ 435/2003** , Ποινικός Λόγος ,Γ/ 2003 , σελ. 496 , σύμφωνα με την οποία ανηρέθη η προσβαλλόμενη απόφαση για αποδοχή εικονικών τιμολογίων για έλλειψη αιτιολογίας , επειδή **δεν διευκρινίζει αν** ο κατηγορούμενος ήταν **διαχειριστής** της εταιρείας για λογαριασμό της οποίας ενήργησε **ή αν έλειπε ο διαχειριστής**,οπότε **ευθύνεται ο κατηγορούμενος ως μέλος της εταιρείας** .

²²⁵ βλ. **ΑΠ 2069/2002** , Ποινικός Λόγος 2002 , σελ. 2390

Η « γνώση» της αξιόποινης πράξης ή παράλειψης **καλύπτει και τα τρία είδη δόλου**²²⁶, ήτοι τον άμεσο δόλο α΄ βαθμού (επιδίωξη ή δόλος σκοπού), τον άμεσο δόλο β΄ βαθμού (αναγκαίος δόλος) και τον ενδεχόμενο δόλο²²⁷.

Ωστόσο ορθότερη φαίνεται η άποψη **ο ενδεχόμενος δόλος να αφορά μόνον στη δεύτερη περίοδο της παραγράφου που 6 του Άρθρου 20** του Ν 2523/1997, σύμφωνα με την οποίατο **«γίνεται φανερό ότι γνώριζαν»**, αφορά στις περιπτώσεις που λόγω χάρη ο διοικητής προβλέπει σαν ενδεχόμενη τη διάπραξη φορολογικού αδικήματος από υφιστάμενό του και το αποδέχεται.

Η γνώση του διοικητού πρέπει να αφορά στη συγκεκριμένη πράξη ή παράλειψη, με αποτέλεσμα να υπάρχει κίνδυνος ο διοικητής να μην τιμωρείται.

Η γνώση του διοικητού επίσης πρέπει να προκύπτει τόσο από τη θέση του κατηγορούμενου στο νομικό πρόσωπο (π.χ. ομόρρυθμος εταίρος κλπ.), όσο και από το συνδυασμό των πραγματικών περιστατικών.²²⁸

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι μόνη η ιδιότητα κάποιου ως «διοικητού» δεν αρκεί δια τη θεμελίωση της ποινικής του ευθύνης. Το δε **τεκμήριο της γνώσης του διοικητού είναι μαχητό**²²⁹ και πρέπει σε κάθε περίπτωση να αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά και κυρίως από την πραγματική άσκηση καθηκόντων διοίκησης. Το βάρος απόδειξης της κατηγορίας λοιπόν αντιστρέφεται και ο διοικητής

²²⁶ για τις διακρίσεις του δόλου βλ. Γεωργιάκη Ιωάννη, οπ. παραπ., σελ. 230 επ., Μαργαρίτη Μ., οπ. παραπ., σελ. 104 επ., βλ. Χαραλαμπίκη Αριστοτέλη, Διάγραμμα ποινικού Δικαίου, Γενικό Μέρος, Έκδοση Σάκκουλα 1999, σελ. 126 επ.

²²⁷ βλ. Ζιούβα Δ., οπ. παραπ. σελ. 61 : όσον αφορά στην πρώτη περίοδο της παραγράφου που 6 του Άρθρου 20 του Ν 2523/1997 το «γνώριζαν» είναι σωστότερο να ερμηνευτεί ως «τελούσαν εν γνώσει», έτσι ώστε να μην αρκεί ο ενδεχόμενος δόλος

²²⁸ βλ. Καλλιντέρη Κ, ό.π. οπ. σελ. 83 επ.

²²⁹ βλ. Άρθρο Μπρακουμάτσου Παναγιώτη, Η ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων σε ΠοινΔικ 12/2000(έτος 3^ο), σ.1251-1257, ειδικά για τη φοροδιαφυγή σ. 1253,1254 :

Ο Έλληνας νομοθέτης προσπαθεί να αντιμετωπίσει την εγκληματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων στον τομέα της φοροδιαφυγής. Θεωρεί ως αυτουργούς ορισμένα πρόσωπα που έχουν εξέχουσα θέση στο νομικό πρόσωπο ή την επιχείρηση. Καινοτομεί στην παρ. 6 αφού θέλοντας να **αποσείσει την υποψία καθιέρωσης μιας οιονεί αντικειμενικής ευθύνης ή τεκμαιρόμενης πλασματικής ευθύνης του αυτουργού** καθιερώνει μία στενή υποκειμενική υπόσταση, αφού ορίζει ρητά ότι για την τιμωρία των αυτουργών και των συνεργών απαιτείται **η γνώση** των όρων του αδικήματος.

πρέπει να αποδείξει ότι δεν θα μπορούσε να έχει αποτρέψει την εγκληματική συμπεριφορά²³⁰

Ο Έλληνας νομοθέτης²³¹ δηλαδή ρητά αναφέρει ότι ως όρους για την τιμώρηση κάποιου ως αυτουργού , (προσώπου που έχει εξέχουσα θέση στο νομικό πρόσωπο ή την επιχείρηση γενικότερα) :

Α) την πραγματική και όχι την πλασματική άσκηση των καθηκόντων που απορρέουν από την αναφερόμενη ιδιότητα και

Β) τη γνώση τέλεσης της πράξης , για να αποφευχθεί ο κίνδυνος να θεωρηθεί μόνη η συνδρομή της ιδιότητας αυτής ως τεκμήριο ενοχής .

Σύμφωνα όμως με πλείστες όσες αποφάσεις των ελληνικών δικαστηρίων , παρατηρείται ότι σε αρκετές περιπτώσεις τα ποινικά δικαστήρια αρκούνται απλώς και μόνον στην «ιδιότητα» κάποιου ως διοικητού του νομικού προσώπου για την θεμελίωση της ποινικής του ευθύνης , χωρίς να εξετάζουν εάν στην πραγματικότητα ασκούσε τα καθήκοντα διοικητού .Στο πνεύμα αυτό κινούνται οι αποφάσεις ΑΠ 879/2000 και ΑΠ 801/2000²³² , οι οποίες καθιερώνουν την «αντικειμενική» ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων .

Η κατοχή μίας από τις περιγραφόμενες στο ως άνω Άρθρο ιδιότητες (π.χ. ομόρρυθμου εταίρου, διευθύνοντος συμβούλου ΑΕ κλπ.), , προκύπτει (ανάλογα με τον τύπο της κάθε εταιρείας) από το καταστατικό ίδρυσης ή τροποποίησης της ΟΕ ή της ΕΕ ή από το ΦΕΚ , αν πρόκειται για ΑΕ ή ΕΠΕ ή ακόμα και από έτερα έγγραφα , όπως πρακτικό Γενικής Συνέλευσης ΑΕ ή ΕΠΕ, πρακτικό Διοικητικού Συμβουλίου ΑΕ ή δικαστική απόφαση διορισμού προσωρινής διοίκησης ή εκκαθαριστών. Τα φυσικά πρόσωπα που φαίνονται ότι έχουν τις ως άνω ιδιότητες μπορεί στην πραγματικότητα να είναι αχυράνθρωποι και ως εκ τούτου τιμωρούνται οι κρυπτόμενοι «πραγματικοί» νόμιμοι εκπρόσωποι , που ασκούν δηλαδή στην πραγματικότητα τη διαχείριση . Ωστόσο δεν αποκλείεται να θεωρηθούν

²³⁰ βλ. Ζιούβα Δ. , ό.π., σελ. 60 , ο οποίος ομιλεί για θεμελίωση μιας νέας μορφής «μη γνήσιας ή νόθου αντικειμενικής ποινικής ευθύνης» , η οποία αντιβαίνει στο τεκμήριο της αθωότητας και στην αρχή «in dubio pro reo» .

²³¹ βλ. Μπρακουμάτσο Παναγιώτη, «Η ποινική ευθύνη των εκπροσώπων των νομικών προσώπων ,Ποιν Δικ 12/2000 (έτος 3^ο) , σελ. 1251επ. και ειδικά δια φοροδιαφυγή σελ. 1253

²³² ΑΠ 879/2000 και ΑΠ 801/2000 http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

συναυτουργοί στην περίπτωση που αποδειχθεί ότι η ενδοεπιχειρησιακή κατανομή των εξουσιών της εταιρείας είναι εικονική .

9.2.1. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην Ομόρρυθμη Εταιρεία

Την έννοια της ομόρρυθμης εταιρείας δίνει ο Εμπορικός Νόμος στα άρθρα 20-22 αυτού.

Ειδικότερα το άρθρο 20 Ε.Ν. ορίζει: *«Ομόρρυθμος (εταιρεία) είναι η συσταινομένη μεταξύ δύο ή και πολλών, σκοπόν έχόντων να συνεμπορεύονται υπό επωνυμίαν εταιρικήν»*.

Στο Άρθρο 21 ΕΝ ορίζεται ότι μόνο τα ονόματα των συνεταίρων μπορούν να συστήσωσι την εταιρικήν επωνυμίαν.

Σύμφωνα δε με τη διάταξη του Άρθρου 22 ΕΝ, οποία είναι αναγκαστικού δικαίου :

«Οι ομόρρυθμοι συνεταίροι, οι αναφερόμενοι εις το καταστατικόν της εταιρείας έγγραφον, υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλες τας υποχρεώσεις της εταιρείας, αν και υπογεγραμμένας παρ' ενός μόνου των συνεταίρων, υπό την εταιρικήν όμως επωνυμίαν.»

Στην πράξη η ομόρρυθμη εταιρία ²³³ αποτελεί ίσως τη συνηθέστερη μορφή εταιρίας, με την έννοια ότι πολλοί επιχειρηματίες επιλέγουν αυτή τη μορφή όταν βρίσκονται στο ξεκίνημά τους με περιορισμένο κύκλο εργασιών, ή όταν πρόκειται για μικρή οικογενειακή επιχείρηση, στην οποία απασχολούνται αρχικά μόνο τα μέλη της οικογένειας (γονείς, αδέρφια, θείοι, ξαδέρφια) τα οποία ελέγχουν και την πορεία και λειτουργία της επιχείρησης.

Κύριο χαρακτηριστικό της είναι ότι για τα χρέη της ευθύνονται οι εταίροι της αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για κάθε εταιρική υποχρέωση-οφειλή είτε πηγάζει από δικαιοπραξία(σύμβαση) , είτε από αδίκημα ,είτε από το Νόμο , είτε από οποιονδήποτε άλλο γενεσιουργό λόγο .Αυτό στην πράξη σημαίνει ότι κάθε εταίρος ευθύνεται ατομικά και απεριόριστα με την προσωπική του περιουσία, κι όχι μόνο κατά το ποσοστό συμμετοχής του στην εταιρία, αλλά για ολόκληρο το ποσό του χρέους, ανεξάρτητα δηλαδή από την ευθύνη των υπόλοιπων εταίρων.

Η ευθύνη του ομόρρυθμου εταίρου είναι ευθύνη πρωτοοφειλέτη . Αυτό σημαίνει ότι ο δανειστής δεν είναι υποχρεωμένος να στραφεί πρώτα κατά της εταιρείας .

Επιπλέον η ομόρρυθμη εταιρία είναι εκ του νόμου εμπορική εταιρία, δηλαδή οι εταίροι με τη συμμετοχή τους στην εταιρία αποκτούν εμπορική ιδιότητα και τούτο διότι ο σκοπός της ομόρρυθμης εταιρίας είναι εμπορικός, ήτοι η τέλεση εμπορικών

²³³ career.admin.uoi.gr/.../index.php?...

πράξεων. Κατά συνέπεια οι ίδιοι οι εταίροι μπορεί να κηρυχθούν σε πτώχευση, ή να διαταχθεί εναντίον τους προσωποκράτηση για τυχόν χρέη της εταιρίας.

Η φορολογία των ομόρρυθμων εταιρειών διέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του ΚΦΕ. Τα καθαρά κέρδη των εταιρειών αυτών φορολογούνται με συντελεστή 20%..²³⁴

Ως προς το αδίκημα της φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 Ν 2523 /1997 ²³⁵ ,οι ομόρρυθμοι εταίροι ή οι διαχειριστές αυτών υπέχουν ποινική ευθύνη .Γενικά η διαχείριση και η εκπροσώπηση της εταιρείας ανατίθεται σε έναν , σε μερικούς ή σε όλους τους ομορρύθμους εταίρους²³⁶ βάσει καταστατικού ιδρύσεως της ομορρύθμου εταιρείας , το οποίο ενδέχεται στη συνέχεια να τροποποιηθεί .

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι για τα φορολογικά αδικήματα ευθύνονται τόσο οι ομόρρυθμοι εταίροι , όσο και οι διαχειριστές της ομορρύθμου εταιρείας .

Η διάταξη του Άρθρου 20 παρ. 1 β προβλέπει «**διαζευκτικά**» την ποινική ευθύνη των αυτουργών (**ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών**) , γεγονός που θέτει εύλογα ερωτήματα δια τα κριτήρια , βάσει των οποίων θα ασκηθεί λόγου χάρη ποινική δίωξη κατά του ομορρύθμου εταίρου και όχι κατά του διαχειριστού ή το αντίθετο. Η παράγραφος 6 του ίδιου Άρθρου (ήτοι του Άρθρου 20) δίνει τη λύση , διότι θέτει ορισμένες προϋποθέσεις , βάσει των οποίων ασκείται η ποινική δίωξη .

Ειδικότερον ,στην περίπτωση έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου της εταιρείας , η ποινική δίωξη θα πρέπει να ασκείται σε βάρος του διαχειριστού ή

²³⁴ www.tovima.gr/default.asp?...: Από τα καθαρά κέρδη των εταιρειών αυτών αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για ως τρεις ομόρρυθμους εταίρους-φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρεία. Η επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται ως ατομικό εισόδημα με την κλίμακα μη μισθωτών (β). Μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής τα απομένοντα κέρδη φορολογούνται με τον πιο πάνω συντελεστή με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. 2. Για να συστήσετε μια ομόρρυθμη εταιρεία θα πρέπει κατ' αρχάς να βρείτε συνέταιρο ή συνεταίρους και από εκεί και πέρα απομένουν κάποιες διαδικασίες τις οποίες μπορεί να αναλάβει φοροτέχνης.

²³⁵ Συμπεριλαμβανομένων και των Άρθρων 17 και 18 ΝΜ 2523/1997

²³⁶ Απαγορεύεται η ανάθεση της διαχείρισης της ΟΕ σε τρίτους σύμφωνα με την «αρχή της αυτοδιαχείρισης στις προσωπικές εταιρείες .Μόνον οι απεριόριστα ευθυνόμενοι ομόρρυθμοι εταίροι μπορούν να είναι διαχειριστές και εκπρόσωποι της ομόρρυθμης εταιρείας .βλ. *Βενιέρη Ιάκωβο* σε Γεώργιο Τριανταφυλλάκη , Εφαρμογές Εμπορικού Δικαίου 3 Α , Νομική Βιβλιοθήκη , Έκδοση 2007 , σελ. 597

εταίρου²³⁷, ο οποίος στην πραγματικότητα ασκεί τη διαχείριση – διοίκηση της ομορρύθμου εταιρείας .

Δέον να σημειωθεί ότι από την παρ. 6 του Άρθρου 20 ΕΝ συνάγεται ότι την ιδιότητα του διοικητού πρέπει να έχει ο ομόρρυθμος εταίρος ή ο διαχειριστής κατά το χρόνο διάπραξης του φορολογικού αδικήματος του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 .Δηλαδή ο χρόνος κατά τον οποίο αποκτά²³⁸ ή χάνει κάποιος την προαναφερθείσα ιδιότητα είναι βαρύνουσας σημασίας .Και αυτό διότι εάν λόγου χάρη κατά τη διάρκεια έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείο από μία ομόρρυθμο εταιρεία, κάποιος δεν είχε προσχωρήσει στην εταιρεία αυτή και κατά συνέπεια δεν ήτο ακόμη ομόρρυθμο μέλος της , ουδεμία ποινική ευθύνη δια την ανωτέρω παράνομη πράξη φέρει .

Σύμφωνα με την ΑΠ 1990/2002 ²³⁹ ανηρέθη η καταδικαστική απόφαση λόγω φοροδιαφυγής , όσον αφορά στη δεύτερη κατηγορούμενη που έλαβε και κατεχώρησε στα βιβλία της εταιρείας , της οποίας ήταν ομόρρυθμο μέλος εικονικά τιμολόγια , διότι μόνη η ιδιότητά της αυτή δεν αρκεί για να την καταστήσει ποινικώς υπεύθυνη .Ορθή και αιτιολογημένη ήτο η καταδίκη για φοροδιαφυγή του πρώτου κατηγορούμενου (διαχειριστού της άνω εταιρείας) , ο οποίος έλαβε και κατεχώρησε στα βιβλία της εικονικά τιμολόγια με σκοπό την παράνομη μείωση φορολογητέας ύλης της εταιρείας .

²³⁷ βλ. **ΑΠ 1130/2001** , Ποινικός Λόγος , τόμος Α/2001 ,σελ. 1130 : ανηρέθη επειδή δεν απεδείχθη η πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης

²³⁸ για τους τρόπους απόκτησης και απώλειας της ιδιότητος ομορρύθμου εταίρου βλ. *Καλλιντέρη Κωνσταντίνο* ,οπ. παραπ. σελ. 89

²³⁹ ΑΠ 1990/2002 Ποιν Χρον ΝΓ /2003 , σελ. 728 και Ποιν . Λόγ. , τόμος Β/2002 , σελ. 2313

9.2.2. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην Ετερόρρυθμη Εταιρεία

Σύμφωνα με το Άρθρο 23 ΕμπΝ «*ετερόρρυθμος εταιρεία είναι η συσταινομένη ενός ή πολλών συνεταίρων , αλληλεγγύως υπευθύνων και ενός ή πολλών συνεταίρων , απλών χρηματοδοτών , οι οποίοι ονομάζονται ετερόρρυθμοι ή καθ' ετερορρυθμίαν συνέταιροι .Η εταιρεία αυτή διευθύνεται υπό εταιρικήν επωνυμίαν , φέρουσιν κατ' ανάγκην το όνομα ενός ή πολλών αλληλεγγύως υπευθύνων συνεταίρων*».

Όπως συνάγεται από τη διάταξη του Άρθρου αυτού , στην ετερόρρυθμη εταιρεία²⁴⁰ , τουλάχιστον ένας εταίρος ευθύνεται άμεσα , απεριόριστα και εις ολόκληρον για τις εταιρικές υποχρεώσεις (ομόρρυθμος εταίρος) και ένας τουλάχιστον εταίρος ευθύνεται περιορισμένα (ετερόρρυθμος εταίρος) . Ο ετερόρρυθμος εταίρος²⁴¹ ευθύνεται μέχρι την εισφορά του .Έτσι η ετερόρρυθμη εταιρεία έχει τα ίδια βασικά χαρακτηριστικά με την ομόρρυθμο , ενώ θεωρείται ότι αποτελεί ειδική μορφή ή παραλλαγή της .

Βάσει της αναγκαστικού δικαίου διάταξης του Άρθρου 27 ΕμπΝ, ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει εξουσία εκπροσώπησης της ΕΕ , η οποία ανήκει αποκλειστικά στους ομόρρυθμους εταίρους σύμφωνα με το Άρθρο 24 ΕμπΝ , εκτός εάν ενεργεί πράξεις εξωτερικής διαχείρισης , δίνοντας την εντύπωση στους τρίτους ότι είναι ο εκπρόσωπος της ΕΕ ή ο διαχειριστής της .

Κατά συνέπεια και όσον αφορά στη διάπραξη του φορολογικού αδικήματος του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 ουδεμία ποινική ευθύνη φέρει ο ετερόρρυθμος εταίρος . Αντιθέτως ποινική ευθύνη υπέχει ο ομόρρυθμος εταίρος ή ο διαχειριστής της ΕΕ²⁴².

Σύμφωνα με την ΑΠ 1287/2008 ²⁴³ ανηρέθη η προσβαλλόμενη καταδικαστική απόφαση για φοροδιαφυγή με αποδοχή εικονικών τιμολογίων λόγω έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας , διότι δεν διευκρινίζει αν ο κατηγορούμενος είχε

²⁴⁰ βλ. Βενιέρη Ιάκωβο , οπ. παραπ. σελ. 624 επ.

²⁴¹ βλ. Τριανταφυλλάκη Γεώργιο , Εφαρμογές Εμπορικού Δικαίου , σελ. 623 επ. για ετερόρρυθμη εταιρεία , εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη 2007

²⁴² βλ. ανωτέρω ευθύνη των ομορρύθμων εταίρων .

²⁴³ http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

την ιδιότητα του διαχειριστού ή του ομορρύθμου εταίρου , μη αρκούντος του νομικού χαρακτηρισμού ως «υπευθύνου» .

9.2.3.Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην Κοινοπραξία .

Η Κοινοπραξία αποτελεί ένωση προσώπων, φυσικών ή νομικών, δια της οποίας επιδιώκεται με κοινά μέσα κοινός σκοπός²⁴⁴. Ο επιδιωκόμενος σκοπός της Κοινοπραξίας (και συνακόλουθα και η διάρκειά της) διαφέρει από εκείνο των λοιπών εταιρικών τύπων κατά την έννοια ότι δεν είναι διαρκής αλλά μοναδικός και συνδέεται συνήθως άμεσα με ορισμένο έργο. Για τη σύσταση Κοινοπραξίας απαιτείται έγγραφος τύπος, αρκεί όμως ιδιωτικό έγγραφο.

Στο εμπορικό δίκαιο δεν προβλέπεται η Κοινοπραξία ως ιδιαίτερος τύπος εταιρίας. Η Κοινοπραξία είναι αστική²⁴⁵ ή εμπορική²⁴⁶ εταιρία αναλόγως με την εμπορικότητα ή μη του επιδιωκόμενου σκοπού. Εάν από τη φύση και το σκοπό της συνάγεται εμπορικότητα, θα εμπίπτει στο πεδίο του εμπορικού δικαίου και συνακόλουθα θα πρέπει να υπαχθεί σε έναν από τους εταιρικούς τύπους που αναγνωρίζονται από το εμπορικό δίκαιο και θα εφαρμόζονται αναλογικά οι εκάστοτε οικείες διατάξεις²⁴⁷, αφορώσες είτε την Ομόρρυθμο είτε την Αφανή εταιρία. Το βασικότερο κριτήριο για την υπαγωγή της Κοινοπραξίας σε έναν από τους ανωτέρω εταιρικούς τύπους αποτελεί ο τρόπος με τον οποίο αυτή συναλλάσσεται με τους τρίτους και εμφανίζεται προς τα έξω. Σύμφωνα με το εν λόγω κριτήριο, όταν η Κοινοπραξία εμφανίζεται και συναλλάσσεται με τους τρίτους δια του διαχειριστού της, ενεργώντας είτε στο όνομα και για λογαριασμό όλων των μελών της, είτε με την επωνυμία της Κοινοπραξίας, δηλαδή με ομαδική δράση των προσώπων που την απαρτίζουν απέναντι στους

²⁴⁴ www.businesswoman.gr | Κοινοπραξία

²⁴⁵ Εάν από τη φύση και το σκοπό της δε συνάγεται εμπορικότητα, θα αντιμετωπίζεται ως αστική εταιρία και θα διέπεται από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (741επομ.).

²⁴⁶ εάν ο σκοπός της συνίσταται στην άσκηση κατά συνήθεια εμπορικών πράξεων

²⁴⁷ Η ανάγκη υπαγωγής της Κοινοπραξίας σε έναν από τους ρυθμισμένους από το Νόμο εταιρικούς τύπους, υφίσταται για το λόγο ότι, για λόγους προστασίας των εταίρων αλλά και των τρίτων συναλλασσομένων με τις εταιρίες, **στο εμπορικό δίκαιο ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού των εταιριών, σύμφωνα με την οποία αποκλείεται η υιοθέτηση τύπου εταιρίας διάφορου από εκείνους που αναγνωρίζονται από και περιοριστικώς αναγράφονται στο Νόμο.**

τρίτους, θα αντιμετωπίζεται ως Ομόρρυθμος εταιρία Εάν έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπουν οι διατάξεις του Εμπορικού Νόμου (αρ. 39, 42, 43 και 44 ΕΝ) αποτελεί Ομόρρυθμο εταιρία. Σε περίπτωση όμως που Κοινοπραξία δεν έχει συσταθεί νομίμως ως Ομόρρυθμος επειδή δεν τηρήθηκαν οι διατυπώσεις δημοσιότητας, θα αντιμετωπίζεται ως Ομόρρυθμος εταιρία εν τοις πράγμασι (ανώμαλη Ομόρρυθμος εταιρία) χωρίς νομική προσωπικότητα. Κατά συνέπεια στην περίπτωση αυτή η Κοινοπραξία δεν μπορεί να αποκτήσει περιουσία ως ομάδα .

Και στις δυο ανωτέρω υποπεριπτώσεις η ευθύνη των μελών της Κοινοπραξίας είναι αυτή που προβλέπει το άρ. 22 του Εμπορικού Νόμου για τους ομορρύθμους εταίρους, ήτοι απεριόριστη και εις ολόκληρον με την Κοινοπραξία.

Ειδικότερον , όσον αφορά στο αδίκημα της φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 του Ν 2523/1997 , ποινικά υπεύθυνοι θεωρούνται οι εκπρόσωποι²⁴⁸ της (Άρθρο 20 παρ. 2) . Ο εκπρόσωπος - διαχειριστής της κοινοπραξίας μνημονεύεται στο ιδιωτικό συμφωνητικό σύστασης της κοινοπραξία , το οποίο κατατίθεται στην αρμόδια ΔΟΥ της έδρας κατά την έναρξη των εργασιών της .Σε περίπτωση έλλειψης ή απουσίας διορισμένου διαχειριστού , ήτοι σε περίπτωση που αυτός δεν ασκεί στην πραγματικότητα τη διαχείριση , ποινική ευθύνη υπέχουν τα μέλη της κοινοπραξίας .Η ποινική ευθύνη δηλαδή των μελών της κοινοπραξίας είναι «επικουρική» . Όταν στα μέλη της κοινοπραξίας περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ,ημεδαπά ή αλλοδαπά , τη λύση τη δίνουν οι παρ. 1 και 3 του Άρθρου 20 , ήτοι υποκείμενα της φοροδιαφυγής είναι οι διοικητές αυτών .

Επίσης ,δέον να σημειωθεί ότι η Εμπορική Κοινοπραξία η οποία δεν έχει προβεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας και συναλλάσσεται με τους τρίτους δια του διαχειριστού της, συμβαλλομένου στο δικό του όνομα και όχι στο όνομα όλων των μελών της ή υπό την επωνυμία της Κοινοπραξίας, αντιμετωπίζεται ως Αφανής²⁴⁹ εταιρία χωρίς νομική προσωπικότητα.

Στην ανωτέρω περίπτωση εμφανής εταίρος λογίζεται το μέλος ή τα μέλη της Κοινοπραξίας τα οποία εμφανίζονται προς τα έξω ενώ τα υπόλοιπα μέλη είναι αφανή. Απεριόριστη και εις ολόκληρον ευθύνη έναντι των τρίτων έχει μόνο ο λογιζόμενος ως

²⁴⁸ βλ. **ΑΠ 1491/2001** ,Ποινικός Λόγος , τόμος Α/2001 , σελ. 2264 ,**ΔΕΦΘΕΣ 41/2002**

²⁴⁹ Παράδειγμα γενικά αφανούς εταιρείας : **ΑΠ. 1905/2001** , Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 821

εμφανής εταίρος ενώ οι αφανείς εταίροι , λεγόμενοι «συμμέτοχοι» ευθύνονται μέχρι το ύψος της εισφοράς τους²⁵⁰.

Σύμφωνα με την ΑΠ 1231/2000²⁵¹ , ορθώς κατεδικάσθη ο κατηγορούμενος διαχειριστής κοινοπραξίας (η οποία είχε αναλάβει εκτέλεση έργων με τη ΔΕΗ) ,ο οποίος , με σκοπό τη διόγκωση δαπανών της τελευταίας ,περαιτέρω δε τη μείωση της φορολογητέας ύλης και την έκπτωση του αναλογούντος ΦΠΑ ,δέχθηκε και καταχώρησε στα επίσημα βιβλία της κοινοπραξίας τιμολόγια ,παροχής υπηρεσιών ,με αντικείμενο χωματουργικές εργασίες , τα οποία ήσαν εικονικά , υπό την έννοια ότι οι προαναφερθείσες συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν .Ωστόσο η απόφαση ανηρέθη λόγω μη παράθεσης του Άρθρου του ποινικού νόμου που εφαρμόστηκε . Σύμφωνα με την ΑΠ 1494/2004²⁵² , ο νόμιμος εκπρόσωπος κοινοπραξίας εξήτησε και έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της κοινοπραξίας τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών , το οποίο ήτο εικονικό διότι εκδόθηκε για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ,γεγονός που ε γνώριζε ο κατηγορούμενος και παρόλα αυτά το αποδέχτηκε.

9.2.4.Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στους συνεταιρισμούς .

Οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές των συνεταιρισμών υπέχουν ποινική ευθύνη .

Σύμφωνα με την ΑΠ 161/2001²⁵³ ορθώς και αιτιολογημένα κατεδικάσθη για φοροδιαφυγή κατ' εξακολούθηση ο Πρόεδρος του ΔΣ και διαχειριστής συναιτερισμού , ο οποίος εξέδωσε πλαστά δελτία αποστολής εμπορευμάτων , που είχαν διατρηθεί με παράνομο τρόπο από τον ίδιο και ανήκαν σε στελέχη μπλοκ χωρίς αριθμό πράξης θεωρήσεως , υπογραφή , σφραγίδα υπαλλήλου , με συνέπεια να μην είναι δυνατή η διενέργεια φορολογικού ελέγχου .

²⁵⁰ βλ. ΑΠ 502/1982 ΝοΒ , 31, 349 , ΑΠ 589/1986 ΝοΒ 35, 370 , ΕφΑθ 1776/1990 ΕλΔ 1993, 612

²⁵¹βλ. ΑΠ 1231/2000 , Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 429

²⁵²βλ. ΑΠ 1494/2004 ,Ποινικός Λόγος ,τόμος Δ/2004 , σελ. 1820

²⁵³βλ. ΑΠ 161/2001, Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 822

9.2.5. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης .

Το νομοθετικό πλαίσιο της ΕΠΕ ορίζεται εκ του Νόμου²⁵⁴ 3190/1995 .Ωστόσο εφαρμόζονται και διατάξεις του Ν 2190/1920²⁵⁵ , αλλά και του Αστικού Κώδικα²⁵⁶ Γενικότερα , η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι εμπορική και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση (άρθρο 3 § 1 Ν. 3190/55)²⁵⁷. Η Ε.Π.Ε, δηλαδή, είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο. Όσον αφορά τα μέλη της Ε.Π.Ε., η θεωρία κατά πλειοψηφίαν, αλλά κυρίως η νομολογία, σχεδόν χωρίς εξαίρεση, δέχονται ότι αυτά, από μόνο το γεγονός της συμμετοχής τους στην εταιρεία, δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα. Για να συμβεί αυτό χρειάζεται ο εταίρος της Ε.Π.Ε. να έχει ενεργό συμμετοχή στις εργασίες της εταιρείας.

Στην Ε.Π.Ε., για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία· εν τούτοις, υπάρχει και παράλληλη ατομική ευθύνη των εταίρων για χρέη της Ε.Π.Ε. προς το δημόσιο και το Ι.Κ.Α²⁵⁸. Το εταιρικό κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε ίσα εταιρικά μερίδια, τα οποία, όμως, δεν επιτρέπεται να παρασταθούν με αξιόγραφα (όπως γίνεται, δηλαδή, με τις μετοχές της ανώνυμης εταιρείας).

Σύμφωνα με τη διάταξη του Άρθρου 16 του Ν 3190/1995 , που αφορά στη διαχείριση και εκπροσώπηση της ΕΠΕ :

Η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπησις της εταιρείας ανήκει, εάν δεν συνεφωνήθη άλλως, εις όλους τους εταίρους δρώντας συλλογικώς.

²⁵⁴ Ο νόμος δεν δίνει τον ορισμό της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφήνοντας, προφανώς, το έργο αυτό στην επιστήμη. Το άρθρο 1 του Ν. 3190/55, απλώς, προσπαθεί να περιγράψει — μάλλον ατελώς — την έννοια της Ε.Π.Ε. Βασιζόμενοι στις διατάξεις του Ν. 3190/55, μπορούμε να προσδιορίσουμε τα γενικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. Αποτελεί, ασφαλώς, νομικό πρόσωπο και κατά το άρθρο 3 του Ν. 3190/55 είναι εμπορική εταιρεία κατά το τυπικό κριτήριο, έστω και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση .

²⁵⁵ Άρθρα 67 ,42^α επ. ,90 επ.

²⁵⁶ Άρθρα 741 επ. και 61 επ.

²⁵⁷ epixeireite.duth.gr/?q=node/5 -

²⁵⁸ που καθιερώθηκε με το άρθρο 69 του Ν.Δ. 356/74 (Κώδικα Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων).

Στο δε Άρθρο 17 του ιδίου ως άνω Νόμου ορίζεται : 1. Διά του καταστατικού ή δι' αποφάσεως της συνελεύσεως των εταίρων, η διαχείρισις των εταιρικών υποθέσεων και η εκροσώπησις της εταιρείας δύναται να ανατεθή εις ένα ή πλείονας εταίρους ή μη εταίρους επί ωρισμένον χρόνον ή μη.

2. Εάν η κατά την προηγουμένην παράγραφον διαχείρισις ανετέθη εις πλείονας και δεν ωρίσθη άλλως οι διαχειρισταί δρώσι συλλογικώς.

3. Η απόφαση της Συνέλευσης για το διορισμό των διαχειριστών, στην οποία απαραίτητα πρέπει να αναφέρεται αν οι διαχειριστές αυτοί δεσμεύουν την εταιρεία όταν ενεργούν μεμονωμένα ή από κοινού, υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8. Στη δημοσιότητα αυτή υποβάλλεται επίσης η με οποιοδήποτε τρόπο λήξη της διαχείρισης ως προς ένα ή περισσότερους διαχειριστές. Ελάττωμα ως προς το διορισμό των διαχειριστών δεν αντιτάσσεται στους καλόπιστους τρίτους, εφόσον τηρήθηκαν οι σχετικές με το διορισμό τους διατυπώσεις δημοσιότητας".²⁵⁹

4. Δημόσιοι υπάλληλοι υπαγόμενοι εις τας διατάξεις του Κώδικος περί καταστάσεως των Δημοσ. Διοικητικών υπαλλήλων δεν δύναται να είναι διαχειρισταί ουδέ εταίροι εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Η απαγόρευσις αυτή ισχύει και διά τους τακτικούς ή εκτάκτους Καθηγητάς των Πανεπιστημίων Αθηνών και Θεσσαλονίκης ως και των λοιπών ανωτάτων ισοτίμων αυτοίς Σχολών οίτινες μόνον εις την διοίκησιν ανωνύμου εταιρείας δύναται να μετέχωσι.

Στην παράγραφο 1 του Άρθρου 18²⁶⁰ του Ν 3190/1995 ορίζεται ότι :

"1. Οι διαχειριστές εκπροσωπούν την Εταιρεία και ενεργούν στο όνομά της κάθε πράξη που καλύπτεται από το σκοπό της εταιρείας.

Πράξεις των διαχειριστών, ακόμη κα αν είναι εκτός του εταιρικού σκοπού, δεσμεύουν την Εταιρεία απέναντι στους τρίτους, εκτός αν η Εταιρεία αποδείξει ότι ο τρίτος γνώριζε την υπέρβαση του εταιρικού σκοπού ή όφειλε να τη γνωρίζει. Δε συνιστά απόδειξη μόνη η τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας ως προς το Καταστατικό ή τις τροποποιήσεις του.

²⁵⁹ Η παρ.3 του άρθρου 17 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 7 του Π.Δ. 419/1986 (Α` 197).

²⁶⁰ Η παρ.1 του άρθρου 18 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 8 του Π.Δ.

419/1986 (Α` 197).

Περιορισμοί της εξουσίας των διαχειριστών της Εταιρείας, που προκύπτουν από το Καταστατικό ή από απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, δεν αντιτάσσονται στους τρίτους, ακόμη και αν έχουν υποβληθεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 8".

Η παράγραφος 1 του Άρθρου 26 του Ν 3190/1995 αναφέρεται στην ευθύνη των διαχειριστών .Ειδικότερον :

Οι διαχειρισταί ευθύνονται εις αποζημίωσιν εφ' όσον ενήργησαν από κοινού εις ολόκληρον, έναντι της εταιρείας, εκάστου των εταίρων και των τρίτων διά παραβάσεις του παρόντος νόμου και του καταστατικού ή δια παταίσματα περί την διαχείρισιν αυτών.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι Υποκείμενο της φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 του Ν 2523/1997 (και των έτερων φορολογικών αδικημάτων) στην ΕΠΕ είναι **ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές**²⁶¹ .Σε περίπτωση έλλειψης ή απουσίας των ανωτέρω ποινική ευθύνη υπέχουν οι εταίροι (επικουρική ευθύνη εταίρων) , διότι η διαχείριση ασκείται στην πραγματικότητα από τους τελευταίους.Δέον να σημειωθεί ότι σε κάθε περίπτωση εξετάζεται για κάθε εταίρο ξεχωριστά εάν ασκεί τη διαχείριση της ΕΠΕ και εάν εγνώριζε τη διάπραξη του φορολογικού αδικήματος του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 .

Οι διαχειριστές της ΕΠΕ υπέχουν ποινική ευθύνη δια το αδίκημα της φοροδιαφυγής δια το χρονικό διάστημα που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστού ή εταίρου .Δι' αυτό το λόγο άλλωστε είναι υποχρεωτικές οι διατυπώσεις δημοσιότητας²⁶² ,οι οποίες γίνονται με την επιμέλεια του διαχειριστού .

²⁶¹ Βλ. **ΑΠ 2288/2005** , Ποινικός Λόγος 2005 , σελ. 2058 , **ΑΠ 2290/2005** , Ποινικός Λόγος 6/2005 , σελ. 2060 ,**ΑΠ 1682/2006** , Ποινικός Λόγος , 5/2006 , σελ. 1834 , **ΑΠ 406/2007** , Ποινικός Λόγος 2/2007 , σελ. 309 , **ΑΠ 419/2008** , **ΑΠ 106/2006** , **ΑΠ 849/2008**, **ΑΠ838/2008** , **ΑΠ 2069/2002** , **Πλημ Θες 12675/2001** , **ΤριμΠλΘες 12675/2001** , **ΑΠ 424/2001** , **ΑΠ 399/2009** , **ΣτΕ 691/2009** , **ΑΠ 419/2008** , **ΤριμΕφΚακ 3788/2005** , **ΑΠ 424/2001** ,<http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html> , **ΑΠ 2443/2005** , **ΑΠ 71/2002** <http://www.dsnet.gr/1024x768.htm> ,

²⁶² Η σύσταση της Ε.Π.Ε. συνοδεύεται με δημοσίευση του καταστατικού στο αρμόδιο πρωτοδικείο και περιλήψεως αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Δεν απαιτείται άδεια κάποιας αρχής (όπως στην ανώνυμη εταιρεία), αλλά νομοθετήθηκε (με το Π.Δ. 419/86) η καταχώρηση του καταστατικού στο μητρώο Ε.Π.Ε. Τα χαρακτηριστικά της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης εν μέρει μοιάζουν με εκείνα της ανώνυμης εταιρείας (π.χ. συνέλευση εταίρων, περιορισμένη ευθύνη μελών της εταιρείας κ.ο.κ.) και εν μέρει με εκείνα της προσωπικής εταιρείας (π.χ. ύπαρξη διαχειριστή αντί διοικητικού συμβουλίου). Μερικές φορές γίνεται συνδυασμός των χαρακτηριστικών προσωπικής και

Σύμφωνα με την ΑΠ 2443/2005²⁶³ ορθώς το δικαστήριο ουσίας κατεδίκασε τον κατηγορούμενο για φοροδιαφυγή κατ' εξακολούθηση ,συνιστάμενη στο ότι αυτός με την ιδιότητα του πραγματικά υπευθύνου και υποκρυπτόμενου προσώπου εικονικής μονοπρόσωπης ΕΠΕ ,που ήταν εντελώς αδρανής εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της εταιρείας εικονικά τιμολόγια πώλησης , τα οποία αφορούσαν σε συναλλαγές που δεν πραγματοποιήθηκαν

Σύμφωνα με την ΑΠ 2151/2002²⁶⁴ ανηρέθη η απόφαση λόγω ελλείψεως αιτιολογίας για παράβαση του Α 31παρ.1 εδ. η' Ν 1591/1986 του κατηγορουμένου , διαχειριστού ΕΠΕ , διότι δεν διευκρινίζεται στην προσβαλλόμενη με ποιο τρόπο η αποδοχή των μνημονευόμενων φορολογικών στοιχείων και η καταχώρηση αυτών στα βιβλία της επιχείσεως , συνδέονται με την σκοπούμενη από τον κατηγορούμενο απόκρυψη φορολογητέας ύλης ,μη αρκούσης απλώς της επανάληψης της φραισιολογίας του νόμου χωρίς μνεία των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών ».

Ορθώς και αιτιολογημένα κατεδικάσθη σύμφωνα με την ΑΠ 804/2005²⁶⁵ ο διαχειριστής ΕΠΕ , που είχε ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία οικοδομικών υλικών και επιδιώκοντας την απόκρυψη φορολογητέας ύλης αφενός μεν εξέδωσε εν γνώσει του εικονικά φορολογικά στοιχεία , αφετέρου δε εν γνώσει του καταχώρησε στα βιβλία της άνω εταιρείας εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα για ανύπαρκτες συναλλαγές ,αφού τα αναφερόμενα στα φορολογικά στοιχεία εμπορεύματα ουδέποτε διακινήθηκαν .

ανώνυμης εταιρείας, όπως στη λήψη αποφάσεων κατά τις συνελεύσεις των εταίρων που απαιτείται πλειοψηφία τόσο του εταιρικού κεφαλαίου, όσο και του όλου αριθμού των εταίρων.

Η Ε.Π.Ε. είναι ο εταιρικός τύπος που βρίσκεται ανάμεσα στην ανώνυμη και την προσωπική εταιρεία. Δεν έχει τα μειονκτήματα της πρώτης (που είναι κεφαλαιουχική εταιρεία), όπως την ανάγκη μεγάλου κεφαλαίου και ακόμα τη μειωμένη επιρροή των μετόχων στη διοίκηση της εταιρείας. Δεν έχει ούτε το μέγα μειονέκτημα των προσωπικών εταιρειών, δηλαδή, το απεριόριστο της ευθύνης των ομόρρυθμων εταίρων.

²⁶³ ΑΠ 2443/2005 Ποιν Δικ 5/2006 (έτος 9^ο) , σελ 675

²⁶⁴ ΑΠ 2151/2002 Ποιν Χρον ΝΓ /2003 , σελ. 758

²⁶⁵ ΑΠ 804/2005 Ποιν Λόγος 3/2005 , σελ. 776

Η ΑΠ 2069/2002²⁶⁶ εδέχθη ότι ο ισχυρισμός ότι ο κατηγορούμενος δεν ήταν διαχειριστής αποτελεί άρνηση της κατηγορίας και όχι αυτοτελή ισχυρισμό .

Η ΑΠ 414/2001²⁶⁷ , ανηρέθη η καταδικαστική απόφαση ,διότι δεν εκτίθενται σε αυτήν εάν ο αναιρεσείων , διαχειριστής ΕΠΕ με αντικείμενο την εμπορία φρούτων , με την αποδοχή εικονικών τιμολογίων επεδίωξε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και αν αφορούσε την εταιρεία , της οποίας ήταν διαχειριστής ή τους εκδότες των εν λόγω φορολογικών στοιχείων , ούτε επίσης αν τα φορολογικά στοιχεία ήταν καταχωρημένα ή όχι στα βιβλία της εταιρείας , καθώς με την καταχώρηση ή μη αυτών στα βιβλία εμφανίζεται αναλόγως αυξημένος ή μειωμένος κατά το ισόποσο ποσό ο ετήσιος όγκος των συναλλαγών και συνακόλουθα διευρύνεται ή μειώνεται η φορολογητέα ύλη και συνεπώς δεν υπάρχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης .

²⁶⁶βλ. **ΑΠ 2069/2002** ,Ποινικός Λόγος , τόμος Β/2002 , σελ. 2390

²⁶⁷βλ. **ΑΠ 414/2001** ,Ποινική Δικαιοσύνη 8-9/2001 (έτος 4^ο), σελ. 933 ,

9.2.6. Τα πρόσωπα που ευθύνονται ποινικά στην Ανώνυμη Εταιρεία .

Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) είναι κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας το κεφάλαιο της είναι διαιρεμένο σε μετοχές²⁶⁸. Το νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο 2190/1920²⁶⁹ «Περί Ανωνύμων Εταιριών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.». Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο η Α.Ε. είναι πάντα εμπορική εταιρεία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία. Για την σύσταση της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου (60.000 ευρώ).²⁷⁰

Το ανώτατο όργανο της Α.Ε. είναι η Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.), στην οποία λαμβάνονται όλες οι μεγάλες αποφάσεις. Την Γενική Συνέλευση απαρτίζουν οι μέτοχοι της εταιρείας.

Έτερο όργανο της ΑΕ είναι το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) , το οποίο αποτελείται από τα μέλη που ψηφίστηκαν στην Γενική Συνέλευση και έχει το καθήκον της επίβλεψης της εταιρείας και της χάραξης πολιτικής και στρατηγικής αυτής. Έτσι το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει για πολύ σημαντικά ζητήματα και παρακολουθεί την πορεία της εταιρείας στην αγορά. Το Διοικητικό Συμβούλιο εκλέγει τον Πρόεδρό

²⁶⁸ el.wikipedia.org/.../Ανώνυμη_Εταιρεία

²⁶⁹ Με το νέο νόμο 3604/2007 (ΦΕΚ 189/Α'/8.8.2007) αναμορφώθηκε ριζικά το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας της ΑΕ. Ειδικότερον με το Ν. 3604/2007 , ο νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών εξυγχορονίστηκε και άλλαξε κυριολεκτικά μορφή, ενσωματώνοντας πλείστες όσες Οδηγίες της ΕΟΚ. Απλουστεύτηκαν ταυτόχρονα τις διαδικασίες που απαιτούντο για την ίδρυση των Ανωνύμων Εταιριών, ενώ επήλθαν και ουσιαστικές μεταβολές για την οργάνωση, τη λειτουργία και τις υποχρεώσεις τους.

²⁷⁰ Η Ανώνυμη Εταιρεία πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Μέσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ορισμένο τρόπο (δηλ. τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως και Αποτελέσματα Διαθέσεως τηρώντας το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και σε μία πολιτική εφημερίδα. Στις Α.Ε. το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι οποίες είναι ανώνυμες ή ονομαστικές, και μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν το καταστατικό υποβάλλει το μεταβιβαστό σε ορισμένους περιορισμούς («δεσμευμένες μετοχές»). **Κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι και το ποσό της εισφοράς του.**

του, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον συντονισμό των εργασιών του, καθώς και τον "Διευθύνοντα Σύμβουλο", ο οποίος ασκεί την διοίκηση και εκπροσώπηση²⁷¹ της εταιρίας. Ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος μπορεί να είναι συχνά το ίδιο πρόσωπο, ενώ μπορεί να οριστούν περισσότεροι από ένας Διευθύνοντες Σύμβουλοι.

Ποινικά υπεύθυνοι δια το αδίκημα της φοροδιαφυγής του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 , ως συνάγεται από τα ανωτέρω ,στις ημεδαπές ΑΕ είναι οι Πρόεδροι των ΔΣ , οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι²⁷² και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο²⁷³ , είτε άμεσα από το Νόμο , είτε από ιδιωτική βούληση , είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών . Σε περίπτωση έλλειψης των ανωτέρω ποινική ευθύνη υπέχουν τα μέλη των ΔΣ , εφόσον πράγματι ασκούν προσωρινώς ή διαρκώς ένα από τα προαναφερθέντα πρόσωπα .

Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους αλλοδαπούς οργανισμούς , αυτουργοί της φοροδιαφυγής είναι οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες .

Σύμφωνα με την ΑΠ 42/2006²⁷⁴ ,ορθώς κατεδικάσθησαν για αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων μέλη ΔΣ ΑΕ (ο ένας εξ' αυτών ήτο διαχειριστής) , οι οποίοι αποδέχτηκαν 3 εικονικά τιμολόγια για αγορά 3 φορτηγών αυτοκινήτων και 3 τρέιλερ , αφού τα τιμολόγια εκδόθηκαν από ανύπαρκτη εταιρεία , η πραγματική δε

²⁷¹ **ΑΠ 697/2000** , Ποιν Χρον ΝΑ/2001 , σελ. 51 και Ποινική Δικαιοσύνη 8-9/2000 (έτος 3^ο) , σελ. 935 , **ΑΠ 1009/2006** , Ποινικός Λόγος ,3/2006 , τόμος ΣΤ' , σελ. 901 επ. , **ΑΠ 1060/2006** , Ποινικός Λόγος , τόμος ΣΤ, 3/2006 , σελ. 937 επ. , **ΑΠ 1121/2001** , Ποινικός Λόγος ,τόμος ΣΤ , 3/2006 , σελ. 988, **ΑΠ 1312/2006** , Ποινικός Λόγος ,τόμος ΣΤ , 3/2006 , σελ. 1226, **ΑΠ 1255/2007** , Ποινικός Λόγος , τόμος Ζ/2007 , σελ. 891 , **ΑΠ 1767/2007** ,Ποινικός Λόγος ,τόμος Ζ/2007 , σελ. 1354 , **ΑΠ 804/2004** , Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 , σελ. 1030 , **ΑΠ 1252/2004**, Ποινικός Λόγος , τόμος Δ/2004 σελ. 1551 , **ΑΠ 1618/2004** , Ποινική Δικαιοσύνη 1/2005 (έτος 8^ο) , σελ. 109 : αποδοχή εικονικών τιμολογίων από Διευθύνοντα Σύμβουλο ΑΕ , **ΑΠ 840/2000** Ποινική Δικαιοσύνη 10/2000 (έτος 3^ο) ,σελ. 1064 , **ΑΠ 282/2006**, **ΑΠ 697/2000** , http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html , **ΑΠ 386/2009** , **ΔΕΦΘεσ 3519/2005** ,**ΔΕΦΑθ 1795/2007** <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm>

²⁷² **Ο Διευθύνων ή Εντεταλμένος ή Συμπράττων Σύμβουλος** είναι πρόσωπα , στα οποία έχουν μεταβιβαστεί αρμοδιότητες του ΔΣ της ΑΕ : .βλ. Καλλιντέρης , οπ. παραπ. σελ. 99

²⁷³ Εντεταλμένοι είναι οι σύμβουλοι όταν οι αρμοδιότητες που μεταβιβάζονται σε αυτούς είναι ορισμένες ή αφορούν συγκεκριμένους τομείς διοίκησης της εταιρείας .

²⁷⁴ ΑΠ 42/2006 ,Ποιν Χρον. ΝΣΤ /2006, σελ. 694

αξία των οχημάτων ήτο πολύ μικρότερη και τα οχήματα ήτο μεταχειρισμένα και όχι καινούρια , όπως αναγράφονταν στα τιμολόγια .

Για έλλειψη αιτιολογίας και έλλειψη νομίμου βάσης ανηρέθη , βάσει της ΑΠ 822/2001 ²⁷⁵ η προσβαλλομένη καταδικαστική απόφαση για φοροδιαφυγή , διότι εκτός των άλλων δεν αναφέρεται εάν ο κατηγορούμενος , ο οποίος κατεδικάσθη υπό την ιδιότητά του ως εκπροσώπου της οφειλέτοδος ΑΕ , έφερε κάποια από τις ιδιότητες των Α 31 παρ.. 1 Ν 1581/1986 και 20 Ν 2523/1997 , που τον καθιστούν ποινικά υπεύθυνο .

Με την ιδιότητα της Προέδρου και Διευθύνουσας Συμβούλου ΑΕ αποδέχτηκε και καταχώρησε εικονικά στο Γενικό Ημερολόγιο της ΑΕ , πλαστά και εικονικά τιμολόγια – δελτία αποστολής , με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης η καταδικασθείσα από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο ουσίας .(ΑΠ 840/2000²⁷⁶)

Σύμφωνα με την ΑΠ 879/2000²⁷⁷ ορθώς και αιτιολογημένως κατεδικάσθη ο Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος ΑΕ ,εχούσης ως αντικείμενο εργασιών βαφείο – τυπωτήριο , ο οποίος εξέδωσε φορολογικά στοιχεία που αφορούσαν συναλλαγές ουδέποτε πραγματοποιηθείσες μεταξύ του εκδότη και του λήπτη τους .Στην πράξη του δε αυτή προέβη με σκοπό οι χρήστες των τιμολογίων να εκπίπτουν από τα βιβλία τους τον ΦΠΑ των συναλλαγών και να ιδιοποιούνται τα ποσά σε βάρος του Ελληνικού Δημοσίου .

²⁷⁵ ΑΠ 822/2001 ,Ποιν Χρον ΝΒ/2002 , σελ. 253

²⁷⁶ ΑΠ 840/2000, Ποιν Χρον ΝΑ /2001 , σελ. 145

²⁷⁷ ΑΠ 879/2000 Ποιν Χρον ΝΑ 2001 , σελ. 157

9.3. Άμεση συνέργεια

Γενικότερα ο άμεσος συνεργός²⁷⁸ τυγχάνει τιμωρητέος ανάλογα της συμμετοχής του στο έγκλημα²⁷⁹.

Σύμφωνα με το Άρθρο 46 εδ β ΠΚ :

«Με την ποινή του αυτουργού τιμωρείται επίσης όποιος με πρόθεση παρέσχε άμεση συνδρομή στο δράστη κατά τη διάρκεια αυτής της πράξης και στην εκτέλεση της κύριας πράξης».

Άμεσος συνεργός του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρείται ο **προϊστάμενος του λογιστηρίου**²⁸⁰ κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος .

Δέον να σημειωθεί ότι στοιχειοθετείται υπό προϋποθέσεις η ποινική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων σε περιπτώσεις πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής εγκληματικής υπόστασης από τρίτους , δηλαδή στις περιπτώσεις που αυτουργός είναι τρίτος (λόγου χάρη λογιστής) .

Αυτό συνάγεται από τη διατύπωση της παρ. 6 του άρθρου 20 Ν. 2523/1997, σύμφωνα με την οποία :

«Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του εγκλήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή ενόψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις , με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος» .

Δηλαδή η πράξη ή η παράλειψη (με το ν 3842/2010) , η οποία πραγματώνει την αντικειμενική υπόσταση του εγκλήματος του Άρθρου 19 ν 2523/1997 μπορεί να

²⁷⁸ ΑΠ 564/2008 ,ΑΠ 1073/2008 <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> και ΑΠ 744/2007 , ΑΠ 242/2008 <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

²⁷⁹ Εφ Πειρ 376/2000 , <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

²⁸⁰ Εφ Αθ 1573/2005 <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

προέρχεται από τρίτο πρόσωπο , δηλαδή από πρόσωπο που έχει την κρίσιμη ιδιότητα των παρ. 1 έως 3 του ιδίου άρθρου. Οι προϋποθέσεις που πρέπει να συντρέχουν ίνα στοιχειοθετηθεί η ως άνω ποινική ευθύνη των διοικητών των νομικών προσώπων σε περιπτώσεις πραγμάτωσης των στοιχείων της αντικειμενικής εγκληματικής υπόστασης από τρίτους είναι οι κάτωθι :

i. «**γνώση**» του διευθυντή , ο οποίος αποδέχεται , δηλαδή καλύπτει βουλητικά την παράνομη πράξη του τρίτου

ii. **το διευθυντικό στέλεχος ενώ είχε την αντικειμενική πραγματική δυνατότητα να παρεμποδίσει την παράνομη πράξη , αλλά δεν ενήργησε ίνα την παρεμποδίσει²⁸¹ . αν και έχει σύμφωνα με το νόμο, ιδιαίτερη νομική υποχρέωση λόγω της ιδιότητάς του να λαμβάνει μέτρα για την αποτροπή τέλεσης από τρίτους του εγκλήματος της φοροδιαφυγής του άρθρου 19 του φορολογικού ποινολογίου . Το βάρος απόδειξης των ανωτέρω φέρουν οι διωκτικές αρχές , δυνάμει του «τεκμηρίου της αθωότητας και της δικονομικής αρχής «in dubio pro reo».**

Σημαντικό είναι, πάντως, να τονιστεί εδώ, ότι στο μέτρο που η **παρ. 6 του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 δεν διακρίνει μεταξύ δόλιων, αμελών ή ανυπαίτιων πράξεων των τρίτων**, αυτουργική ευθύνη διευθυντικού στελέχους στοιχειοθετείται ακόμη και τότε, όταν **οι πράξεις των τρίτων**, αποτελούν ενέργειες που τελούνται από αυτούς **με δόλο** (π.χ. έκδοση εικονικού φορολογικού στοιχείου με πρόθεση από υπάλληλο της επιχείρησης)²⁸². Αυτό όμως φαίνεται καταρχήν να έρχεται σε αντίθεση με το κοινό ποινικό δίκαιο, όπου αμφισβητείται γενικά έντονα, αν μπορεί να γίνει δεκτή **αυτουργική** ευθύνη από παράλειψη με βάση το άρθρο 15 ΠΚ στις περιπτώσεις που το **εγκληματικό αποτέλεσμα** προκαλείται με δόλια ενέργεια **άλλου** προσώπου. Ειδικότερα, ένα μεγάλο μέρος της **θεωρίας** και η **κρατούσα τάση της νομολογίας**, δέχονται, ότι στις περιπτώσεις αυτές η παράλειψη χάνει την αυτονομία της και αποκτά τον χαρακτήρα εξαρτημένης – συμμετοχικής συμπεριφοράς, που μπορεί να εκτιμηθεί μόνο ως **(άμεση ή απλή) συνέργεια** στην πράξη του άλλου.

Ωστόσο, με τη σωστή ερμηνεία της ρύθμισης της παρ. 6 του άρθρου 20 ν 2523/1997 δεν μπορεί να οδηγηθεί κανείς τελικά σε αποτελέσματα που απέχουν από τα ισχύοντα στο κοινό ποινικό δίκαιο. Και αυτό , λαμβάνοντας υπόψιν τη **φύση** που αποκτά το έγκλημα φοροδιαφυγής του άρθρου 19 ν 2523/1997, όταν αυτό αναφέρεται σε φορολογικές υποχρεώσεις νομικών προσώπων – φορέων επιχείρησης. Στις

²⁸¹ βλ. διάκριση εγκλημάτων σε ενέργειας και παράληψης βλ. *Χαραλαμπίκη Α.* , ό.π., σ. 93 επ.

²⁸² βλ. *Παπακυριάκου Θ.* , ό.π. , σ. 376 επ.

περιπτώσεις αυτές, πράγματι, και καθώς οι διατάξεις των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 ανάγουν συγκεκριμένα μόνο πρόσωπα με **ορισμένες** ιδιότητες σε πρόσφορους αυτουργούς (αποκλείοντας ταυτόχρονα την αυτουργική ευθύνη για πρόσωπα που δεν έχουν τις ιδιότητες αυτές), το σχετικό έγκλημα αποκτά καταρχήν όλα εκείνα τα χαρακτηριστικά που επιτρέπουν την αξιολόγησή του ως **γνήσιο ιδιαίτερο έγκλημα** (*delictum proprium*). Τότε όμως, **για τον καταλογισμό** αυτουργικής ή συμμετοχικής ευθύνης κατά την τέλεση του εγκλήματος αυτού **αποκλειστική εφαρμογή** (στο κοινό ποινικό δίκαιο) διεκδικεί πλέον η ρύθμιση του άρθρου **49 παρ. 1 ΠΚ**.

Η **(απλή ή άμεση) συνέργεια** ²⁸³, με παράλειψη του φορέα της ιδιαίτερης ιδιότητας (:π.χ. του διευθυντικού στελέχους) στη δόλια πράξη που τελεί τρίτος, αναβαθμίζεται αναγκαστικά (και στο κοινό ποινικό δίκαιο) σε αυτουργία.

Λαμβάνοντας υπόψιν όλα τα ανωτέρω, μπορεί κανείς να θεωρήσει πως τόσο η παρ. 6 όσο και γενικότερα το άρθρο 20 Ν. 2523/1997 στο σύνολό τους **επαναλαμβάνουν**, ουσιαστικά, με ειδικότερο τρόπο το περιεχόμενο της ρύθμισης του άρθρου 49 παρ. 1 ΠΚ (το οποίο, πάντως, όπως και οι διατάξεις περί συμμετοχής του ΠΚ, απωθούνται καταρχήν στη συγκεκριμένη περίπτωση λόγω της ειδικότητας του άρθρου 20 Ν. 2523/1997)²⁸⁴.

Έτερο αντικείμενο προβληματισμού είναι η **συμμετοχική ευθύνη τρίτων προσώπων**, η οποία ρυθμίζεται στο **άρθρο 20 παρ. 5 Ν. 2523/1997**²⁸⁵.

Ειδικότερον, το συγκεκριμένο άρθρο δεν περιορίζεται μόνο στην οριοθέτηση του κύκλου των πρόσφορων αυτουργών του εγκλήματος του άρθρου 19 Ν. 2523/1997, όταν φορέας της φορολογικής υποχρέωσης είναι ένα νομικό πρόσωπο ή μια ένωση προσώπων, αλλά **υπεισέρχεται στη ρύθμιση της ευθύνης και τρίτων προσώπων, που δεν έχουν μία από τις ιδιότητες** των παρ. 1 έως 3 του εν λόγω άρθρου (και επομένως δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως αυτουργοί), κατέχουν όμως τη θέση του «προϊστάμενου του λογιστηρίου» της επιχείρησης ή «συμπράττουν με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων» του άρθρου 19 του Ν.

²⁸³ βλ. για το σχετικό συμπέρασμα και την ερμηνευτική επέκταση του γενικού κανόνα στη συγκεκριμένη περίπτωση σε Θ. Παπακυριάκου, ό.π., σ. 378.

²⁸⁴ βλ. άρθρο 12 ΠΚ.

²⁸⁵ βλ. Παπακυριάκου Θ, ό.π., σ. 379

2523/1997. Τα τρίτα πρόσωπα χαρακτηρίζονται ευθέως στο κείμενο του νόμου ως «άμεσοι συνεργοί», γεγονός που οδηγεί στο συμπέρασμα, ότι ο νομοθέτης επιθυμεί σε όλες τις περιπτώσεις, χωρίς διακρίσεις, την εξίσωση του απειλούμενου γι' αυτά τα πρόσωπα πλαισίου ποινής με το πλαίσιο ποινής που ισχύει για τα διευθυντικά στελέχη της επιχείρησης (άρθρο 46 παρ. 1 ΠΚ). Η ρύθμιση αυτή, με άλλα λόγια, δεν προβλέπει ούτε δυνατότητα επιβολής μειωμένης ποινής (άρθρο 49 παρ. 1 εδ. α' ΠΚ), **ούτε δυνατότητα να θεωρηθούν** τα πρόσωπα αυτά σε συγκεκριμένη περίπτωση ως **απλοί συνεργοί** (άρθρο 49 παρ. 1 εδ. β' ΠΚ)²⁸⁶.

Η εξίσωση όμως αυτή του πλαισίου ποινής δικαιολογείται ίσως στις περιπτώσεις που τα τρίτα πρόσωπα πραγματώνουν συνειδητά και ηθελημένα με δικές τους πράξεις το σύνολο των στοιχείων της νομοτυπικής μορφής του εγκλήματος του άρθρου 19 Ν. 2523/1997 (με εξαίρεση, εννοείται, του στοιχείου που αφορά την ιδιαίτερη ιδιότητα). Στις άλλες περιπτώσεις, όμως, **η ισοπέδωση των διακρίσεων μεταξύ πράξεων απλής και άμεσης συνέργειας** και η πρόβλεψη του **ίδιου πλαισίου ποινής με αυτό που απειλείται για τον αυτουργό**, προσκρούει στη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.)²⁸⁷. Η προσβολή της αρχής αυτής γίνεται μάλιστα ιδιαίτερα έκδηλη, όταν οι πράξεις που συγκροτούν τη νομοτυπική υπόσταση του εγκλήματος του άρθρου 19 τελούνται από ένα από τα διευθυντικά στελέχη των παρ. 1 έως 3 και η «**σύμπραξη**» του **τρίτου** περιορίζεται σε μία **απλή συνδρομή** που παρέχεται **πριν από την τέλεση της πράξης**. Τότε, όμως, η μείωση του πλαισίου απειλούμενης **ποινής** θα πρέπει να θεωρείται, καταρχήν, **υποχρεωτική** με αναλογική εφαρμογή του άρθρου 47 παρ. 1 ΠΚ. Για τις υπόλοιπες περιπτώσεις σκόπιμη προβάλλει η αναγνώριση **δυνατότητας μείωσης** του πλαισίου ποινής (Άρθρο 83 ΠΚ) με αναλογική εφαρμογή του άρθρου 49 παρ. 1 εδ. α' ΠΚ. Σε ό,τι αφορά, εξάλλου, τα υποκειμενικά στοιχεία, που θα πρέπει να συντρέχουν για να θεμελιωθεί «**συμμετοχική**» **ευθύνη** των παραπάνω προσώπων, θα πρέπει να προσεχθεί, ότι **δεν αρκεί απλά γνώση** τους σε ό,τι αφορά τις πράξεις που πραγματώνουν τη νομοτυπική υπόσταση του φορολογικού εγκλήματος του άρθρου 19 Ν. 2523/1997, αλλά και **βουλητική επικάλυψη (αποδοχή) των πράξεων αυτών**. Παραπέρα, η γνώση θα πρέπει να **αποδεικνύεται**, και όχι απλά να πιθανολογείται με

²⁸⁶ Βλ. σχετικά Ανδρουλάκη, Ποινικό Δίκαιο, Γενικό Μέρος, II [2004], σ. 285-286, ο οποίος, δέχεται πως ο (αναγκαίος) συνεργός του άρθρου 49 παρ. 1 εδ. β' ΠΚ δεν μπορεί να είναι τίποτε άλλο παρά άμεσος συνεργός (για τον οποίο θα πρέπει όμως να ισχύσει η γενική δυνατότητα επιβολής ελαττωμένης ποινής που προβλέπει το άρθρο 49 παρ. 1 ΠΚ).

²⁸⁷ Βλ. σχετικά σε Θ. Παπακυριάκου, ό.α., σ. 379 επ.

αποκλειστικό σημείο αναφοράς τη θέση ή τις αρμοδιότητες των παραπάνω προσώπων μέσα στην επιχείρηση²⁸⁸.

Ας δούμε όμως πως βρίσκουν εφαρμογή τα ανωτέρω στις αποφάσεις των ελληνικών δικαστηρίων. Ειδικότερον, η ΑΠ 613/2003²⁸⁹ εδέχθη ότι ορθώς επήλθε καταδίκη για πλαστογραφία μετά χρήσεως κατ' εξακολούθηση με σκοπό το όφελος του αναιρεσειόντος, ο οποίος, ως λογιστής του εγκαλούντος (ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης) κατήρτισε πλαστά δελτία αποστολής, τιμολόγια και αποδείξεις είσπραξης της επιχείρησης προς ανώνυμη εταιρεία με σκοπό να παραπλανήσει πλην άλλων και την ΥΠΕΔΑ σχετικά με το ότι η επιχείρηση του εγκαλούντος είχε προβεί στις πωλήσεις επίμαχων εμπορευμάτων και ότι είχε εξοφληθεί το τίμημα από την ΑΕ με καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ, ποσού 500.000 δρχ., το οποίο θα εισέπραττε ο κατηγορούμενος, βλάπτοντας συγχρόνως την επιχείρηση του εγκαλούντος, η οποία θα υποχρεωνόταν να το αποδώσει στην αρμόδια ΔΟΥ, και της οποίας το φορολογητέο εισόδημα θα αυξανόταν.

Η ΑΠ 1302/2003²⁹⁰ έκρινε ότι ορθώς και άνευ υπερβάσεως εξουσίας κατεδικάσθη για πλαστογραφία μετά χρήσεως του κατηγορουμένου, ο οποίος ως λογιστής της εμπορικής επιχείρησης του μηνυτού, που έχει ως αντικείμενο τη βιοτεχνία συρταριών κατήρτισε πλαστό δελτίο αποστολής και τιμολόγιο πωλήσεως προς ΑΕ, στα οποία συμπλήρωσε τα στοιχεία της επιχείρησης του μηνυτού και έθεσε κατ' απομίμηση την υπογραφή του τελευταίου, με σκοπό αφενός μεν τη φοροδιαφυγή της ΑΕ, αφετέρου δε τη βλάβη της επιχείρησης του εγκαλούντος, που θα υποχρεούτο να αποδώσει στην αρμόδια ΔΟΥ το αντίστοιχο ποσό του ΦΠΑ, αυξάνοντας συγχρόνως και το φορολογητέο εισόδημά της.

²⁸⁸ Επισημαίνεται, ότι – όπως ρητά ορίζεται στο νόμο – οι προϋποθέσεις της παρ. 6 του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 ισχύουν και σε ό,τι αφορά τη θεμελίωση της (συμμετοχικής) ευθύνης των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 5. Από αυτήν την επέκταση ισχύος της παρ. 6 και στα πρόσωπα της παρ. 5 προκύπτει βέβαια και το γεγονός, ότι (συμμετοχική) ευθύνη του προϊσταμένου του λογιστηρίου μπορεί να θεμελιωθεί, π.χ., και όταν αυτός παραλείπει συνειδητά και ηθελήματα να αποτρέψει (κάνοντας χρήση των δυνατοτήτων που του παρέχει η θέση του) την – γνωστή και αποδεκτή από τον διευθύνοντα σύμβουλο της ΑΕ – έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων από λογιστή της επιχείρησης (ιδιαίτερη νομική υποχρέωση αποτροπής). Βλ. επέκταση ισχύος της παρ. 6 και δικά του συμπεράσματα σε Θ. Παπακυριάκου, ό.α., σ. 380, υποσημ. 44.

²⁸⁹ http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

²⁹⁰ Ποιν Χρον ΝΔ/2004, σελ. 333 και Ποινική Δικαιοσύνη 1/2004 (έτος 7^ο), σελ. 101

Σύμφωνα με την ΑΠ 619/2003²⁹¹ ορθώς κατεδικάσθη για πλαστογραφία μετά χρήσεως ο λογιστής του εγκαλούντος ,ο οποίος κατήρτισε πλαστά φορολογικά στοιχεία προκειμένου να ωφεληθεί τον αναλογούντα ΦΠΑ .

Σύμφωνα με την ΑΠ 744/2007²⁹² ορθώς και αιτιολογημένως η προσβαλλόμενη απόφαση κατεδίκασε τον αναιρεσείοντα για την αξιόποινη πράξη της άμεσης συνεργίας σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων κατ' εξακολούθηση .Ο κατηγορούμενος έφερε σε επαφή τον διατηρούντα ατομική επιχείρηση αυτουργό της πράξης αυτής με τρίτον , που διατηρούσε επίσης επιχείρηση , προκειμένου να συνάψουν εικονικές συναλλαγές ,στα πλαίσια των οποίων εκδόθηκαν από τον αυτουργό από τον αυτουργό εικονικά τιμολόγια ,καθώς και διάφορες εικονικές φορτωτικές ,πέραν δε τούτου ,εξασφάλισε μαζί με τον αυτουργό λογιστή για να τηρεί τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης του τελευταίου ,από κοινού δε με αυτόν και με τον ως άνω τρίτο επιχειρηματία προσκόμισαν το βιβλίο εσόδων – εξόδων της επιχείρησης αυτής ,καθώς και τα ως άνω φορολογικά στοιχεία για τη σύνταξη των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ των ετών 1998 και 2000 , καθώς και των αντίστοιχων εκκαθαριστικών .

Αοριστία των λόγων αναιρέσεως²⁹³ , διότι ως προς το λόγο έλλειψης αιτιολογίας δεν αναφέρεται σε τι συνίσταται αυτή , ούτε ποια είναι τα αποδεικτικά μέσα που δεν ελήφθησαν υπόψη ή δεν εκτιμήθηκαν και διότι ως προς το λόγο εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής ουσιαστικού ποινικού νόμου , δεν προσδιορίζεται σε τι συνίσταται η παραβίαση της διάταξης του Α 20 Ν 2523/1997 σε σχέση με τις παραδοχές της απόφασης .Συνεπώς απερρίφθη ως απαράδεκτη η αίτηση αναιρέσεων κατά της υπ' αριθμ.12961/2005 απόφασης του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης .

10. Ποινικές και διοικητικές κυρώσεις :διάκριση

²⁹¹ http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

²⁹² Ποινικός Λόγος 2/2007 , σελ 468

²⁹³ ΑΠ 354/2006 ,(σχετικές αποφάσεις ΑΠ 115/2009 , Εφ Αργ 16/2009 , ΑΠ 924/2008 , ΑΠ 1095/2008 ,ΑΠ 1099/2008) ,http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

²⁹³ www.tsoukakis.gr/newentry?id... :

Κατ' αρχήν πρέπει να γίνει σαφής η διάκριση²⁹⁴ μεταξύ της διοικητικής παράβασης , άλλως διοικητικής - φορολογικής παράβασης από τη μια και του ποινικού αδικήματος – εγκλήματος από την άλλη . Και τούτο διότι οι διοικητικές κυρώσεις διαφέρουν σε ό,τι αφορά τη φύση, τους σκοπούς και τη λειτουργία τους ουσιωδώς από τα μεγέθη του ποινικού δικαίου. Επίσης , άλλες είναι οι αρχές που ισχύουν στο διοικητικό δίκαιο²⁹⁵ και άλλες στο ποινικό .

Το ποινικό αδίκημα - έγκλημα προϋποθέτει πράξη άδικη και καταλογιστή , ενώ οι διοικητικές κυρώσεις συνιστούν απλά μέσα διοικητικού καταναγκασμού, και ειδικότερον όσον αφορά στις φορολογικές διοικητικές κυρώσεις, προβάλλεται μάλιστα εναλλακτικά (ή συμπληρωματικά) η θέση, ότι αυτές **αποβλέπουν και στην αποκατάσταση της ζημίας** που προκαλείται στο Δημόσιο από τη μη συμμόρφωση των φορολογούμενων στις υποχρεώσεις τους²⁹⁶. Για την επιβολή της διοικητικής κύρωσης με τη μορφή ατομικής διοικητικής πράξης **αρκεί αμέλεια** , ενώ για την πλήρωση της υποκειμενικής υπόστασης του **φορολογικού εγκλήματος** απαιτείται **δόλος** οποιουδήποτε βαθμού .

Παρόλα αυτά, προσεκτική ανάλυση του ισχύοντος ελληνικού δικαίου καταδεικνύει, ότι **πολλές από τις προβλεπόμενες φορολογικές διοικητικές κυρώσεις** παρουσιάζουν δομικά χαρακτηριστικά, τα οποία **μοιάζουν έντονα** ή μερικές φορές ταυτίζονται με τα **χαρακτηριστικά των κυρώσεων του ποινικού δικαίου**, προσδίδοντας στις σχετικές κυρώσεις ένα κατασταλτικό – τιμωρητικό χαρακτήρα ανάλογη με αυτήν των κυρώσεων του ποινικού δικαίου (**διοικητικές ποινές**). Εύλογο λοιπόν είναι το ερώτημα κατά πόσο εφαρμόζονται οι αρχές του διοικητικού δικαίου και κυρίως της αναλογικότητας , της αναγκαιότητας μέσου σκοπού κπλ. στις φορολογικές διοικητικές κυρώσεις που στην πραγματικότητα έχουν καθαρά εισπρακτικό καθαρά χαρακτήρα . Το ΕΔΔΑ ²⁹⁷ με πάγια νομολογία του από

²⁹⁴ Η διάκριση αφορά στη διαφορετική κοινωνικοηθική σημασιολόγηση και στη διαφορετική στιγματιστική επενέργειά τους

²⁹⁵ αρχές διοικητικού δικαίου κατά την επιβολή των διοικητικών φορολογικών κυρώσεων είναι η αρχή της αναλογικότητας , η αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης δικαιοσύνης , η αρχή «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα» , ήτοι η αναγνώριση της ανωτέρας βίας , η αρχή της νομιμότητας και της μη αναδρομικότητας του φόρου κλπ.

²⁹⁶ Η άποψη αυτή διατυπώνεται ήδη στη γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. 202/1927, βλ.

Κυπραίο Μ, ό.π., σ. 47

²⁹⁷ βλ. Παπακυριάκου Θ. , ό.π. , σ.120

το 1970 καθιστά σαφές ότι στην εμβέλεια των ποινικών εγγυήσεων του Άρθρου 6 ΕΣΔΑ υπάγονται όλες οι διοικητικές κυρώσεις με κατασταλτική – τιμωρητική φυσιογνωμία .

Οι διοικητικές κυρώσεις, λοιπόν, οι οποίες συγκεντρώνουν τα παραπάνω δομικά χαρακτηριστικά και μπορούν έτσι να συγκροτήσουν μία αυτοτελή – έναντι των προληπτικών ή αποζημιωτικών διοικητικών κυρώσεων – δογματική κατηγορία με τον τεχνικό όρο «**διοικητικές ποινές**», αξιολογούνται ήδη από τη σύγχρονη κρατούσα άποψη στη διεθνή ποινική θεωρία²⁹⁸, ως δογματικά μορφώματα όχι του διοικητικού, αλλά του ποινικού δικαίου υπό ευρεία έννοια. Ως αποτέλεσμα αυτής της δογματικής ένταξης αξιώνεται η εφαρμογή των ίδιων θεμελιωδών φιλελεύθερων ουσιαστικών και δικονομικών εγγυήσεων (αρχή νομιμότητας, τεκμήριο αθωότητας, ne bis in idem κλπ.) που ισχύουν και κατά την επιβολή των κυρώσεων του ποινικού δικαίου.

Η κρατούσα όμως άποψη στην Ελλάδα, τουλάχιστον σε νομοθετικό και νομολογιακό πεδίο, δεν αναγνωρίζει έναν τέτοιο δογματικά αυτόνομο χώρο μεταξύ ποινικού και διοικητικού δικαίου. Εμμένει, πολύ περισσότερο, **στην παραδοσιακή διάκριση μεταξύ κλασικού διοικητικού και κλασικού ποινικού δικαίου**, εντάσσοντας τις **διοικητικές κυρώσεις στο σύνολό τους αποκλειστικά στο διοικητικό δίκαιο και τις αρχές του**.

Η παραπάνω κρατούσα στην Ελλάδα άποψη θεωρείται από μεγάλο μέρος της ποινικής θεωρίας εσφαλμένη διότι όσον αφορά την αληθή τους φύση και την ορθή δογματική τους ένταξη, οι φορολογικές διοικητικές ποινές εμφανίζουν μια σειρά ιδιαίτερων χαρακτηριστικών που τους προσδίδουν δογματική αυτοτέλεια όχι μόνο έναντι των υπολοίπων φορολογικών κυρώσεων αλλά και έναντι των ποινών του ποινικού δικαίου. Τα ιδιαίτερα αυτά χαρακτηριστικά σχετίζονται, καταρχήν, με την εξωτερική θεσμική όψη και διαχείρισή τους (π.χ. αυτές δεν καταχωρούνται στο ποινικό μητρώο του δράστη καθιστώντας τον «εγκληματία», η διοικητική διαδικασία επιβολής τους δεν γεννά τον άμεσα συνδεδεμένο με την ποινική δίωξη και την ποινική δίκη κίνδυνο κοινωνικού στιγματισμού του δράστη, ο εγκλεισμός στις φυλακές με την ιδιότητα του καταδίκου δεν υφίσταται ως ενδεχόμενο), επεκτείνονται όμως και

²⁹⁸ Βλ. τα πορίσματα του XIV Διεθνούς Ποινικού Συνεδρίου της Α.Ι.Δ.Ρ. στη Βιέννη σχετικά με το Θέμα Ι του Συνεδρίου («Τα νομικά και πρακτικά προβλήματα της διάκρισης μεταξύ Ποινικού Δικαίου και Διοικητικού Ποινικού Δικαίου»), ZStW 102 (1990), σ. 683 επ., σε παραπομπή του Θ.

Παπακυριάκου, ό.π. , σ. 119, υποσ. 91

στη βαθύτερη ουσία και δικαιοπολιτική λειτουργία τους. Πιο συγκεκριμένα, **ούτε ο νομοθέτης φαίνεται να επιθυμεί**, με τη χρήση των φορολογικών διοικητικών ποινών, **να στιγματίσει κοινωνικοηθικά τον δράστη**, ως φυσικό πρόσωπο και μέλος της κοινωνίας, ούτε **η κοινωνία φαίνεται να σημασιολογεί την επιβολή των φορολογικών διοικητικών ποινών ως μέσο κοινωνικοηθικού στιγματισμού. Ειδικότερα ο φορολογικός εγκληματίας** που τέλεσε το οικονομικό έγκλημα της φοροδιαφυγής και εν συνεχεία **κατεδικάσθη** από το ποινικό δικαστήριο αντιμετωπίζεται, σε κοινωνικό επίπεδο, εντελώς διαφορετικά από αυτόν στον οποίο επιβλήθηκαν διοικητικές ποινές με πράξη της φορολογικής αρχής.

Γίνεται λοιπόν σαφές ότι σκοπός του Έλληνα νομοθέτη ήταν να εισαγάγει το θεσμό των διοικητικών ποινών και αντίστοιχων διοικητικών αδικημάτων κυρίως με προκειμένου να ενισχύσει την αποτελεσματικότητα της Διοίκησης κατά την ενάσκηση των παρεμβατικών και ρυθμιστικών αρμοδιοτήτων της στο σύγχρονο κοινωνικό κράτος δικαίου

Η ειδοποιός, λοιπόν, διαφορά μεταξύ διοικητικών ποινών και κυρώσεων του ποινικού δικαίου δεν ευρίσκεται στην ποιότητα ούτε και στην ποσότητα του τυποποιούμενου αδίκου, αλλά στη **διαφορετική κοινωνικοηθική σημασιολόγηση και στη διαφορετική στιγματιστική επενέργειά τους**. Τα τελευταία συνιστούν μεγέθη κοινωνικά ορατά και είναι αυτά που νομιμοποιούν το αίτημα της θεωρίας για απο-εγκληματοποίηση: στο μέτρο που η ελληνική έννομη τάξη διαθέτει ένα κυρωτικό εργαλείο, που χωρίς να φέρει το «στίγμα της εγκληματικής ποινής» μπορεί εξίσου αποτελεσματικά να επιτελεί κατασταλτικές λειτουργίες. Είναι, δε, θεσμικά και δικαιοπολιτικά επικίνδυνο αλλά, τελικά, και αντισυνταγματικό (αρχή της αναλογικότητας, άρθρο 25 παρ. 1 Συντ) να εξακολουθούν να υπάγονται αδιάκριτα σε «ποινικό κολασμό» όλες οι μορφές παραβατικής συμπεριφοράς, ανεξάρτητα από το βαθμό της κοινωνικοηθικής απαξίας τους και την ένταση της βλαπτικότητάς τους.

Ενδεικτικώς να αναφέρω μερικές από τις διοικητικές κυρώσεις (Π.Χ. Άρθρα 4,5,6 , 14) που προβλέπονται από το ν 2523/1997 , όπως η επιβολή προστίμων , η αναστολή της άδειας λειτουργίας καταστημάτων , η μη χορήγηση πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας , η απαγόρευση συμμετοχής σε δημόσιες δημοπρασίες ,η άρση απορρήτου των καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών κλπ.

Τέλος σύμφωνα με το ν 2523/1997 , γενικά το **δικαίωμα του Δημοσίου δια την επιβολή προστίμων , φόρων κλπ. λόγω παραβάσεων του ΚΒΣ παραγράφεται**

μετά την πάροδο της πενταετίας και η πενταετία αρχίζει «από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης , στην οποία αφορά η παράβαση».

Η πενταετία γίνεται δεκαετία (Α34 παρ. 4 εδ.γ και Α84 παρ. 2-4 του ΚΦΕ) σε περίπτωση που η διαπίστωση της φορολογικής παράβασης προέρχεται από συμπληρωματικά στοιχεία , των οποίων έλαβε γνώση η φορολογική αρχή με οποιονδήποτε τρόπο .

IV ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΖΗΤΗΜΑΤΑ

1. Ποινική Δίωξη

1.1. Σύμφωνα με τη διάταξη του Άρθρου 21 Ν. 2523/1997 (Προσφυγή – Ποινική Δίωξη – Παραγραφή)

1. Εφόσον, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου, αν έχει ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ. υποβάλλει αίτημα εκδίκασής της κατά προτίμηση. Η προσφυγή αυτή προσδιορίζεται για εκδίκαση μέσα σε έξι (6) μήνες από την περιέλευση του φακέλου στη γραμματεία του οικείου διοικητικού δικαστηρίου. Στην ίδια προθεσμία προσδιορίζεται στο δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση η έφεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της πρωτόδικης απόφασης, καθώς και στο Συμβούλιο της Επικρατείας η αναίρεση που τυχόν ασκήθηκε κατά της εφετειακής απόφασης.

Αναβολή της συζήτησης επιτρέπεται μόνο για μία φορά και η νέα δικάσιμος δεν μπορεί να απέχει περισσότερο από τριάντα (30) ημέρες. Οι αποφάσεις εκδίδονται το αργότερο εντός τριών (3) μηνών και το αργότερο εντός δύο (2) μηνών από τη δημοσίευσή τους κοινοποιούνται στους διαδίκους. Τα διοικητικά δικαστήρια υποχρεώνονται αυτεπάγγελτα να καθορίζουν στην απόφασή τους το ύψος των καθαρών εισοδημάτων που έχουν αποκρυβεί και το φόρο εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά. Την άνω υποχρέωση έχουν τα διοικητικά δικαστήρια τόσο στο λογιστικό όσο και στον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος. Επίσης, υποχρεώνονται να καθορίζουν αυτεπάγγελτα το ύψος των ποσών φόρων των αδικημάτων των άρθρων 17 παράγραφος 4 και 18 του παρόντος νόμου που οφείλονται στο Δημόσιο σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή να καθορίζουν τη διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη δήλωση και του φόρου που προκύπτει με βάση τη δικαστική απόφαση.

2. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. 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.

*Κατ' εξαίρεση στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας*²⁹⁹

*"Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά 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."*³⁰⁰

²⁹⁹ Το ανωτέρω τρίτο εδάφιο αντικαταστάθηκε με την παρ.3 άρθρ.12 Ν.2753/1999,ΦΕΚ Α 249/17.11.1999 ως εξής:

"Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.) ή του προϊσταμένου 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 (ΦΕΚ 211 Α). Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου".

³⁰⁰ Το τελευταίο εδάφιο της παρ.2 προστέθηκε με την παρ.2 άρθρ.40 Ν.3220/2004,ΦΕΚ Α 15/28.1.2004.Με τις παρ.3 και 4 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι:

"3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

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.

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.

4. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, υποβάλλει σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, που συνοδεύεται από επικυρωμένα αντίγραφα της οικείας έκθεσης ελέγχου, της καταλογιστικής πράξης του φόρου και των στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Στις ίδιες ενέργειες προβαίνει ο άνω προϊστάμενος και όταν ασκήθηκε έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης, πλην όμως αυτή απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους από το διοικητικό δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση".

5. Αρμόδιο δικαστήριο είναι κατά περίπτωση το μονομελές πλημμελειοδικείο ή το τριμελές εφετείο κακουργημάτων του τόπου της έδρας της αρμόδιας για τη φορολόγηση δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

6. Οι ποινές του παρόντος νόμου επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις και την προσωποκράτηση.

7. Τα αδικήματα του παρόντος νόμου είναι αυτοτελή και ανεξάρτητα μεταξύ τους.

8. Μετατροπή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση δεύτερης και κάθε περαιτέρω υποτροπής.

9. Στη διαδικασία των κακουργημάτων του παρόντος νόμου **εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 20 και 21 του ν. 663/1977 (ΦΕΚ 215 Α')**.

10. Η παραγραφή των αδικημάτων του παρόντος νόμου αρχίζει από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς άσκησή της.

"Στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος Νόμου η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος, ο οποίος προσδιορίζεται από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο."³⁰¹

³⁰¹ Το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παρ.8 άρθρ.2 Ν.2954/2001,ΦΕΚ Α 255/2.11.2001. Με την παρ.9 του αυτού άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: " Οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 10 του άρθρου 21 του Ν. 2523/1997 ισχύουν ανάλογα και για τα αδικήματα των περιπτώσεων ζ' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 1591/1986 (ΦΕΚ 50Α), για τα οποία, κατά την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, δεν έχει επέλθει παραγραφή κατά τις διατάξεις του Ποινικού Κώδικα".

11. 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. Η διάταξη του άρθρου 5 του ν.δ/τος 2711/1953 (ΦΕΚ 323 Α`) εφαρμόζεται και στην περίπτωση αυτή. Όταν η δίωξη ασκείται σε βαθμό πλημμελήματος, το Δημόσιο μπορεί να εκπροσωπηθεί και από τον προιστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή τον οριζόμενο από αυτόν υπάλληλο.

12. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας και του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα.

1.2. Άμεση³⁰² άσκηση ποινικής δίωξης

Από τη συνδυασμένη εφαρμογή των Άρθρων 27 , 32 παρ. 1 και 4,36,43,46,246,250 και 171 παρ.1β ΚΠΔ συνάγεται ότι αποκλειστική αρμοδιότητα για την άσκηση ποινικής δίωξης ανήκει στον (αρμόδιο) Εισαγγελέα Πλημμελειοδικών .

Όσον αφορά στα αδικήματα που περιγράφονται στα Άρθρα 17 και 18 του Ν 2523/1997 ,ήτοι τη φοροδιαφυγή με παράλειψη υποβολής φορολογικής δηλώσεως ή με την υποβολή ανακριβούς δήλωσης και τη φοροδιαφυγή για τη μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση ΦΠΑ και παρακρατούμενων φόρων , τελών και εισφορών η ποινική δίωξη δεν ασκείται άμεσα .Δηλαδή σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ασκήσει προσφυγή κατά της φορολογικής εγγραφής , η ποινική δίωξη δεν μπορεί να ασκηθεί πριν από την έκδοση τελεσίδικης απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου , η οποία θα διαπιστώνει την διάπραξη των φορολογικών αδικημάτων των Άρθρων 17 ή του Άρθρου 18 του Ν 2523/1997 .

Ειδικότερον , ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ κοινοποιεί το φύλλο ελέγχου , ήτοι την καταλογιστική πράξη στο φορολογούμενο , ο οποίος έχει τη δυνατότητα μέσα σε προθεσμία εξήντα (60) ημερών να ασκήσει προσφυγή κατά του φύλλου ελέγχου ή να ζητήσει συμβιβαστική επίλυση της διαφοράς υποβάλλοντας αίτηση στην αρμόδια ΔΟΥ .Εάν περάσει άπρακτη η ανωτέρω προθεσμία , ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ οριστικοποιεί τη φορολογική εγγραφή συντάσσοντας σχετικό χρηματικό κατάλογο σύμφωνα με το Άρθρο 74 παρ. 1 και 2 του ΚΦΕ και εν συνεχεία αποστέλλει στον Εισαγγελέα το σχετικό φάκελο με τη μηνυτήρια αναφορά, προκειμένου ο Εισαγγελέας να ασκήσει ποινική δίωξη σε βάρος του φορολογούμενου . Σε περίπτωση που ασκηθεί ποινική δίωξη πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής , τότε κηρύσσεται απαράδεκτη.

Εάν ο φορολογούμενος ασκήσει προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων , τότε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ είναι υποχρεωμένος να περιμένει την έκδοση τελεσίδικου αποφάσεως του διοικητικού δικαστηρίου , το οποίο αφού διαπιστώσει ότι πράγματι διεπράχθη το αδίκημα της φοροδιαφυγής του Άρθρου 17 ή του Άρθρου 18 του Ν. 2523/1997 , αποστέλλει αντίγραφο της τελεσίδικου διοικητικής αποφάσεως στον αρμόδιο Εισαγγελέα ίνα ασκήσει την ποινική δίωξη .

³⁰² βλ. ΑΠ 1355/2007 , http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html

Αντιθέτως , όσον αφορά στο αδίκημα της φοροδιαφυγής με την έκδοση ή αποδοχή πλαστών , νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων (Άρθρο 19 του Ν 2523/1997) , η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα και **η άσκηση προσφυγής ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων από τον φορολογούμενο δεν ασκεί ουδεμία επιρροή στην άσκηση της ποινικής δίωξης**.³⁰³

Δέον να σημειωθεί ότι **όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ**, 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**

1.3. η μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της ΔΟΥ ως προϋπόθεση για την άσκηση της ποινικής δίωξης

Ειδικότερον , σύμφωνα με το Άρθρο **21 παρ. 2 εδ. γ του Ν 2523/1997** :

“Κατ` εξαίρεση στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση **τα πορίσματα**³⁰⁴ του φορολογικού ελέγχου και τη **μηνυτήρια αναφορά** του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.”

Δηλαδή **θετικές δικονομικές προϋποθέσεις** για την άσκηση ποινικής δίωξης για το φορολογικό έγκλημα του άρθρου 19 ν 2523/1997 **σε βαθμό πλημμελήματος , (η έλλειψη των οποίων καθιστά την ποινική δίωξη απαράδεκτη)** είναι σωρευτικά οι κάτωθι :

³⁰³ **ΑΠ 70/2005** , Ποιν Λογος , τόμος Ε/2005 , σελ. 144 , **ΑΠ 440/2008** , **ΑΠ 1724/2008** , <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm> (επί έκδοσης και αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων αξιάζάνω των 150.000 δρχ. η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται άμεσα και πριν την επίλυση της διαφοράς),**ΑΠ 140/2008** <http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomosframe.html>

³⁰⁴ Για τη νομική φύση της θεώρησης του πορίσματος κατά το Άρθρο 19 Ν 2523/1997 βλ. Άρθρο *Παπουτσή Χρήστου* σε Ποιν Δικ 3/2007 (έτος 10^ο) , σελ. 330

- i. έκθεση φορολογικού ελέγχου³⁰⁵
- ii. έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου και
- iii. άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σε σχέση με την εκδοθείσα απόφαση προστίμου

Εάν όμως το ως άνω έγκλημα τελείται σε **βαθμό κακουργήματος** , (συνολική αξία εικονικών φορολογικών στοιχείων άνω των 150.000 ευρώ) **ΔΕΝ απαιτούνται** η δεύτερη και τρίτη ως άνω δικονομικές προϋποθέσεις ,ήτοι :

- i. έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου και
- ii. άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς σε σχέση με την εκδοθείσα απόφαση προστίμου , δηλαδή επί της ουσίας δεν απαιτείται η προθεσμία των 60 ημερών για την κατάθεση αιτήματος συμβιβασμού από τον φορολογούμενο μετά την επίδοση σε αυτόν της απόφασης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. από την αρμόδια φορολογική αρχή,
Απαιτείται μόνον έκθεση φορολογικού ελέγχου

Ωστόσο και στις δύο περιπτώσεις (έγκλημα του άρθρου 19 ν 2523/1997 σε βαθμό πλημμελήματος , αλλά και σε βαθμό κακουργήματος) **η μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας ΔΟΥ αποτελεί έτερη δικονομική³⁰⁶ προϋπόθεση της άσκησης ποινικής δίωξης** , που λαμβάνεται **αυτεπαγγέλτως υπόψιν** από το δικαστήριο και δεν είναι αναγκαίο να αναγιγνώσκεται στο ακροατήριο. Η φύση της μηνυτήριας αναφοράς δεν ταυτίζεται , ούτε θεωρείται έγκληση (με την έννοια του Άρθρου 46 ΚΠΔ) , αλλά αποτελεί απλά **το μέσον τεκμηριωμένης ενημέρωσης της Εισαγγελικής Αρχής για να επιληφθεί της υπόθεσης³⁰⁷**

1.3.1. αρμόδια κατά τόπον ΔΟΥ

Αρμόδια κατά τόπον ΔΟΥ, είναι η ΔΟΥ του τόπου κατοικίας του υπαιτίου ή της έδρας της επιχείρησης .

³⁰⁵ Δέον να σημειωθεί ότι ο νομοθέτης χρησιμοποιώντας τη λέξη «πορίσματα» εννοεί την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου (έκθεση φορολογικού ελέγχου).

³⁰⁶ βλ. **ΑΠ 1990/2002** , Ποιν Χρον ΝΓ/2003 , σελ. 728

³⁰⁷ βλ. *Κουτσούκο Εμμανουήλ* σε Ποιν Δικ 3/2007 (έτος 10^ο) , σελ. 338 επ. και **ΑΠ 1219/95** Ποιν Χρον 1996 , 353

Η ΑΠ 1990/2002³⁰⁸ απέρριψε ως αβάσιμο τον περί υπερβάσεως εξουσίας λόγο αναιρέσεως του κατηγορούμενου λόγω υποβολής μηνυτήριας αναφοράς από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Ν. Φιλαδέλφειας και όχι από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ Βύρωνα, στην περιφέρεια της οποίας είχε μεταφέρει την έδρα της η επίμαχη εταιρεία κατά το χρόνο υποβολής της μηνυτήριας αναφοράς, αφού η παράβαση έγινε αντιληπτή κατά το φορολογικό έλεγχο που διενεργήθηκε από την αρμόδια τότε ΔΟΥ Νέας Φιλαδελφείας.

1.3.2. αρμόδιο καθ' ύλην δικαστήριο

Καθ' ύλην αρμόδιο δια την εκδίκαση των υποθέσεων φοροδιαφυγής (Α21 παρ 5 Ν 2523/1997) είναι το **Μονομελές Πλημμελειοδικείο** και το **Τριμελές Εφετείο Κακουργημάτων** (με την εφαρμογή των διατάξεων των Α 20³⁰⁹ και 21 Ν 663/1997, οι οποίες προβλέπουν δυνατότητα απευθείας παραπομπής στο ακροατήριο με τη σύμφωνη Πράξη Προέδρου και Εισαγγελέα Εφετών **χωρίς να προηγηθεί παραπεμπτικό βούλευμα**) ανάλογα με το ύψος του φόρου που προσπάθησε να μην αποδώσει ο υπαίτιος στο Δημόσιο, σύμφωνα πάντα με τις διακρίσεις του Ν που αναφέρονται στα αδικήματα της φοροδιαφυγής.

Για λόγους σκοπιμότητας και δια την ταχύτερη εκδίκαση της υποθέσεως και δια τον αποκλεισμό προσφυγής του κλητηρίου θεσπίσματος³¹⁰ από τον κατηγορούμενο (γεγονός που θα επιβράδυνε την παραπομπή της υπόθεσης στο

³⁰⁸ Ποιν Χρον ΝΓ/2003, σελ. 728

³⁰⁹ Στην παρ 9 του Άρθρου 21 Ν 2523/1997 προβλέπεται ειδική διαδικασία για τα κακουργήματα και αναφέρεται ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 20 και 21 Ν. 663/1977 (ΦΕΚ Α' 215) και όχι οι διατάξεις του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας. Ειδικότερον δυνάμει του άρθρου 20 Ν 663/1977: ...μετά το πέρας της ανάκρισης η δικογραφία υποβάλλεται από τον εισαγγελέα πλημμελειοδικών στον εισαγγελέα εφετών, ο οποίος εάν κρίνει ότι προκύπτουν αποχρώσεις ενδείξεις και ότι δεν συντρέχει περίπτωση συμπλήρωσης της ανάκρισης, υποχρεούται, με τη σύμφωνη γνώμη του Προέδρου Εφετών, να εισάγει την υπόθεση με απευθείας κλήση, κατά της οποίας δεν επιτρέπεται προσφυγή, ενώπιον του Τριμελούς Εφετείου Κακουργημάτων, που καθίσταται αρμόδιο για την εκδίκαση των παραπάνω αδικημάτων.

³¹⁰ Σύμφωνα με το Άρθρο 322 ΚΠοινΔ δικαίωμα **προσφυγής κατά του κλητηρίου θεσπίσματος** έχει μόνον ο κατηγορούμενος που **παραπέμπεται στο ακροατήριο του Τριμελούς** και όχι του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου.

δικαστήριο) καθορίστηκε ως αρμόδιο καθ' ύλην το Μονομελές αντί του Τριμελούς Πλημ/κείου Αθηνών.

Μετατροπή της ποινής δεν επιτρέπεται σε περίπτωση υποτροπής. Όσον αφορά στη «μετατροπή» , που υποδηλώνει ότι πρόκειται για πλημμέλημα ,ισχύουν τα Άρθρα 88 επ. ΠΚ περί υποτροπής .

2. Η ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΩΣ ΛΟΓΟΣ ΕΞΑΛΕΙΨΗΣ ΤΟΥ ΑΞΙΟΠΟΙΝΟΥ

2.1. Σύμφωνα με το Άρθρο 24 παρ. 5 του Ν 2523/1997 :

«Οι εκκρεμείς ποινικές υποθέσεις εκδικάζονται με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις , εκτός εάν εισάγεται ευμενέστερη ρύθμιση με τις διατάξεις του παρόντος Νόμου ...»

Ο όρος «*εκκρεμείς*» ποινικές υποθέσεις , περιλαμβάνει και τις υποθέσεις , για τις οποίες *δεν έχει ασκηθεί ποινική δίωξη* .

Δηλαδή μία υπόθεση της φοροδιαφυγής με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που *τελέστηκε πριν* την ισχύ του Ν 2523/1997 , είτε έχει ασκηθεί ποινική δίωξη , χωρίς όμως η δικαστική απόφαση να έχει καταστεί αμετάκλητη , είτε δεν έχει ασκηθεί ακόμα ποινική δίωξη , θα *εκδικαστεί με το προϊσχύσαν δίκαιο (Ν. 1591/1986)* ,εφαρμοζόμενης της αρχής της *απαγόρευσης της αναδρομικότητας* του Ν 2523/1997 , *εκτός εάν με το Ν 2523/1997 εισάγεται ευμενέστερη ρύθμιση* , εφαρμοζόμενης της αρχής της *αναδρομική ισχύος του ηπιότερου νόμου* .

2.2. Σύμφωνα με Άρθρο 25 παρ. 1 του Ν 2523/1997 (Καταργούμενες και διατηρούμενες διατάξεις) :

« Από την έναρξη ισχύος των διατάξεων του παρόντος νόμου καταργείται κάθε άλλη διάταξη που προβλέπει την επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων καθώς και διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας. Όπου στην κείμενη νομοθεσία προβλέπεται η επιβολή πρόσθετων φόρων, προστίμων και διοικητικών κυρώσεων νοούνται οι διατάξεις του παρόντος νόμου. Αν προβλέπεται τόσο η επιβολή πρόσθετου φόρου όσο και προστίμου, επιβάλλεται μόνο πρόσθετος φόρος, με εξαίρεση το ειδικό πρόστιμο της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του παρόντος νόμου, το οποίο επιβάλλεται ανεξάρτητα από την επιβολή πρόσθετου φόρου.»

ΔΗΛΑΔΗ το Άρθρο 25 παρ. 1 Ν 2523/1997 καταργεί στο σύνολό τους όλες τις προγενέστερες του Ν 2423/1997 ποινικές διατάξεις , ήτοι τις διάφορες ειδικές ποινικές διατάξεις που βρίσκονταν διάσπαρτες σε διάφορους φορολογικούς νόμους (π.χ. Α 93 επ. ΚΦΕ , Α 31 παρ.1 στοιχ. ζ και η Ν 1591/1986) , έτσι ώστε μία υπόθεση φοροδιαφυγής με την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων που **τελέστηκε μετά την 1-1-1998** (ήτοι μετά την έναρξη ισχύος του Ν 2523/1997) , **εκδικάζεται δυνάμει των διατάξεων του Ν 2523/1997** . Δέον να σημειωθεί ότι σκοπός του Άρθρου αυτού δεν είναι σε καμία περίπτωση να καταργήσει ποινικές διατάξεις του ειδικού μέρους του Ποινικού Κώδικα , όπως τα Άρθρα 216 , 375 και 386 Π.Κ.

Με άλλα λόγια για να χαρακτηριστεί ως «**εκκρεμής**» μία υπόθεση έκδοσης πλαστού φορολογικού στοιχείου , κρίσιμο στοιχείο είναι ο «**χρόνος τέλεσής της**» . Δηλαδή πρέπει **να έχει τελεστεί πριν την 1-1-1998** , με αποτέλεσμα να διεκδικούν εφαρμογή οι διατάξεις του Ν 2523/1997 και του Ν 1591/1986 . Αντιθέτως , «**νέα**» είναι μία υπόθεση έκδοσης εικονικού φορολογικού στοιχείου όταν το έγκλημα **ετελέσθη μετά την 1-1-1998** .

2.3. Η παραγραφή στο Ν 1591/1986 και το Ν 2523/1997

Το φορολογικό δικαίωμα του κράτους δε διαρκεί επ' αόριστον , αλλά υπόκειται σε παραγραφή , ώστε να διευκολυνθεί το έργο των φορολογικών αρχών και ικανοποιηθεί σε τελική ανάλυση το κοινό περί δικαίου αίσθημα . Ένας από τους λόγους εξάλειψης του αξιοποίνου³¹¹ είναι η **παραγραφή** .Η παραγραφή των εγκλημάτων ρυθμίζεται στα Άρθρα 111-113 ΠΚ και η παραγραφή των ποινών στα Άρθρα 114-116 ΠΚ.

2.3.1. Η παραγραφή ρυθμιζόμενη από τα άρθρα 111-113 ΠΚ

Σύμφωνα με το Άρθρο **111 παρ. 1 ΠΚ** ,που αναφέρεται στην παραγραφή των πλημμελημάτων και των κακουργημάτων :

«Το αξιόποινο εξαιρείται με την παραγραφή»

Επίσης , στη διάταξη του άρθρου **112 ΠΚ** ορίζεται :

«Η προθεσμία παραγραφής αρχίζει από την ημέρα που τελέστηκε η αξιόποινη πράξη , εκτός εάν ορίζεται άλλως»³¹² .

2.3.2. Σύμφωνα με το Άρθρο 31 παρ. 1 στοιχ.ζ **Ν 1591/1986** παραγραφή αρχίζει από το **χρόνο τέλεσης του εγκλήματος** για τις πράξεις που τελέστηκαν **πριν την 1-1-1998** .

³¹¹ Για λόγους εξάλειψης αξιοποίνου βλ *Μαργαρίτη Μ.* , όπ., σ. 287 : η **παραγραφή** (Α 111-116 ΠΚ) , η **παραίτηση** και η **ανάκληση της έγκλησης** (Α 117-120 ΠΚ) , η **έμπρακτη μετάνοια** (μπορεί να αποτελέσει και ελαφρυντική περίπτωση ή περίπτωση που κατευθύνει στην αναστολή της ποινής ή ακόμη και να ληφθεί υπόψη κατά την επιμέτρηση της ποινής) , επί **προσωπικού λόγου απαλλαγής από την ποινή (δικαστική άφεση ποινής)** , η αμνηστία (Σ 47 παρ. 3) , το **δεδικασμένο** (Α 57,58 ΚΠοινΔ) ή ο **θάνατος** του υπαιτίου .

³¹² βλ. *Κυπραίος Μιχάλης* «Φορολογικόν Ποινικόν Δίκαιον – Αξιώσις Πρόσθετου Φόρου» , εκδόσεις Νομικόν 1965 : Η θέση του φορολογικού αδικήματος εις το σύστημα του ισχύοντος ποινικού δικαίου . Τα συστατικά στοιχεία του αδικήματος . Το φορολογικό αδίκημα ως άδικος και αξιόποινος πράξις , σ. 43 επ.

Δηλαδή , σύμφωνα με το προϊσχύσαν δίκαιο , η παραγραφή αρχίζει από το χρόνο τέλεσης του αδικήματος , δηλαδή από τη στιγμή έκδοσης του φορολογικού στοιχείου.

Σύμφωνα με το Άρθρο 113 παρ. 1 ,2 και 3 ΠΚ :

«Η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται για όσο χρόνο σύμφωνα με διάταξη νόμου δεν μπορεί να αρχίσει ή να εξακολουθήσει η ποινική δίωξη .

Επίσης η προθεσμία της παραγραφής αναστέλλεται για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η κύρια διαδικασία και έως ότου γίνει αμετάκλητη η καταδικαστική απόφαση .

Η κατά τις προηγούμενες παραγράφους αναστολή δεν μπορεί να διαρκέσει περισσότερο από πέντε χρόνια για τα κακουργήματα , τρία χρόνια για τα πλημμελήματα και ένα χρόνο για τα πταίσματα.Ο χρονικός περιορισμός της αναστολής δεν ισχύει οσάκις η αναβολή ή αναστολή της διώξεως έλαβε χώρα κατ' εφαρμογή του Άρθρου 30 παρ. 2 του Κώδικα Ποινικής Δικονομίας .»

Επομένως , η παραγραφή συμπληρώνετο σε οκτώ χρόνια , σύμφωνα με το προαναφερόμενο Άρθρο 113 παρ.3 ΠΚ

Δέον να σημειωθεί ότι το παραδεκτό της ποινικής δίωξης του συγκεκριμένου εγκλήματος ΔΕΝ εξαρτιόταν από την προηγούμενη οριστικοποίηση της φορολογικής ενοχής , σύμφωνα με το Άρθρο 41 παρ. 1 και 3 Ν 1884/1990 ³¹³

2.3.3. Σύμφωνα με το Άρθρο 21 παρ. 10 Ν 2523/1997

i. για πράξεις που τελέστηκαν μετά την 1-1-1998 (μετά την έναρξη ισχύος του ν 2523/1997 πριν την τροποποίησή του από το ν 2954/2001) , η παραγραφή άρχιζε από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής (, ήτοι η διαπίστωση ότι όντως έχει τελεστεί κάποιο αδίκημα) λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησης της

ii. για πράξεις που τελέστηκαν μετά την 2-11-2001 (μετά την έναρξη ισχύος του ν 2523/1997 μετά την τροποποίησή του από το ν 2954/2001) , η

³¹³ βλ. Παπακυριάκου Θ. , οπ. παραπ. σελ. 410

παραγραφή αρχίζει από την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο (δηλαδή από το χρόνο διαπίστωσης του εγκλήματος από τη φορολογική αρχή).....

Ειδικότερον το Άρθρο 21 παρ. 10 Ν 2523/1997 , όπως τροποποιήθηκε με το Άρθρο 8 παρ. 2 Ν 2951/2001 , με το οποίο προστέθηκε το εδάφιο β στην παρ.10 του Α 21 Ν 2523/1997 .

Ο Ν 2523/1997 «επιμηκύνει» την προθεσμία φοροδιαφυγής στα φορολογικά αδικήματα γενικότερα , δηλαδή ενώ εφαρμόζεται το Άρθρο 111 ΠΚ , (δυνάμει του οποίου το αξιόποιο εξαιρείται με την παραγραφή) ,δεν εφαρμόζεται το Άρθρο 112 στο μέτρο που ορίζει την έναρξη της παραγραφής από την τέλεση του εγκλήματος .

Ειδικότερον , όμως , όσον αφορά στο αδίκημα της φοροδιαφυγής του **Άρθρου 19 Ν 2523/1997 ,όπως τροποποιήθηκε με το Ν 2954/2001³¹⁴** , η παραγραφή³¹⁵ δεν αρχίζει να τρέχει από τη στιγμή της τέλεσής του φορολογικού αδικήματος του προαναφερθέντος Άρθρου , δηλαδή από τη στιγμή της αποδοχής εικονικού φορολογικού στοιχείου ή από τη στιγμή της έκδοσης πλαστού ή εικονικού στοιχείου ή της νόθευσης του φορολογικού στοιχείου , αλλά από το χρόνο διαπίστωσης του αδικήματος από τη φορολογική αρχή και ειδικότερα από την ημερομηνία θεώρησης³¹⁶ του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο (Άρθρο 21 παρ. 10 εδ. β)³¹⁷ .

³¹⁴ Το εδάφιο β προστέθηκε στην παράγραφο 10 του Άρθρου 21 Ν 2523/1997 με το Άρθρο 2 παρ. 8 Ν 2954/2001

³¹⁵ για τη συνοπτική παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου της παραγραφής των αδικημάτων του Ν 2523/1997 βλ. Άρθρο Πέτρου Πανταζόπουλου σε Ποιν Δικ 6/2008 (έτος 11^ο) σελ 717 :

³¹⁶ για τους τρεις τρόπους οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής , ήτοι , ήτοι διαπίστωσης και πιστοποίησης ότι όντως έχει τελεστεί κάποιο φορολογικό αδίκημα , βλ. Άρθρο Παπουτσή Χρήστου , η νομική φύση και οι συνέπειες της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών στοιχείων ,σε Ποινική Δικαιοσύνη 3/2007 (έτος 10^ο) , σελ. 326επ. (πρώτος τρόπος : έκδοση τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου μετά από άσκηση προσφυγής , δεύτερος τρόπος : πάροδος προθεσμίας προσφυγής , με αποτέλεσμα την ημέρα που εξαντλείται η προθεσμία να οριστικοποιείται και η φορολογική εγγραφή και τρίτος τρόπος : αφορά αποκλειστικά στο Α 2523/1997 και ταυτίζεται με τη θεώρηση του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής .

³¹⁷ βλ. Καλλιντέρη Κ , οπ. παραπ. σελ. 110

Όπως προαναφέρθηκε , το **A 21 παρ. 10 Ν 2523/1997 πριν την τροποποίησή του από το Ν 2954/2001** προέβλεπε ότι η παραγραφή των αδικημάτων του Ν 2523/1997 (συμπεριλαμβανομένου και του Α19) **άρχιζε από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής** λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησης της .

Η **οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής , ήτοι η διαπίστωση και η πιστοποίηση ότι όντως έχει τελεστεί κάποιο φορολογικό αδίκημα** τελείται με τρεις τρόπους³¹⁸ :

- i. Με την έκδοση τελεσιδικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου μετά από άσκηση προσφυγής .
- ii. Με την *πάροδο προθεσμίας προσφυγής* , με αποτέλεσμα την ημέρα που εξαντλείται η προθεσμία να οριστικοποιείται και η φορολογική εγγραφή και
- iii. Ο τρίτος τρόπος αφορά αποκλειστικά στο Άρθρο 2523/1997 και ταυτίζεται με τη *θεώρηση του οικείου πορίσματος* του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής .

Στο κεφάλαιο της υποκειμενικής υπόστασης έγινε λόγος για τη **«συνθετική μέθοδο»** , δυνάμει της οποίας ο δικαστής εφαρμόζει ταυτόχρονα δύο ποινικές διατάξεις διαφορετικών νόμων (ήτοι του προϊσχύσαντος και του ισχύοντος νόμου), ήτοι την ευμενέστερη διάταξη του ενός νόμου για το δράστη λόγου χάρη όσον αφορά στην υποκειμενική υπόσταση και την έτερη ευμενέστερη διάταξη του άλλου νόμου όσον αφορά στο πλαίσιο της ποινής .

Στην πράξη όταν ο ποινικός δικαστής αντιμετωπίζει μία υπόθεση φοροδιαφυγής , με την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων και **καλείται να επιλέξει μεταξύ ποινικών διατάξεων διαφορετικών νόμων** , διότι όταν τελέστηκε το έγκλημα ίσχυε ένας νόμος ,κατά την εκδίκαση της υπόθεσης ισχύει έτερος Νόμος και στο χρονικό διάστημα μεταξύ των δύο ίσχυσε και ένας έτερος Νόμος , τότε πρέπει να διαπιστώσει εάν θεμελιώνεται ευθύνη του δράστη δυνάμει και των τριών ποινικών διατάξεων .Εάν με μία από τις ανωτέρω ποινικές διατάξεις ΔΕΝ θεμελιώνεται ευθύνη , τότε

³¹⁸ για τους τρεις τρόπους οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής βλ. Άρθρο *Χρήστου Παπουτσή*: «Η νομική φύση και οι συνέπειες της οριστικοποίησης της φορολογικής της φορολογικής εγγραφής στο αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών στοιχείων , σε Ποινική Δικαιοσύνη 3/2007 (έτος 10ο) , σελ. 326επ.

εφαρμόζει αυτή και ο κατηγορούμενος αθωώνεται .Εάν από την άλλη θεμελιώνεται ποινική ευθύνη δυνάμει όλων των ποινικών διατάξεων , τότε **οφείλει να εφαρμόσει την ευμενέστερη για το συγκεκριμένο δράστη διάταξη .**

Με τον ίδιο ως άνω τρόπο οφείλει να λειτουργεί ο δικαστής και όσον αφορά στις «παρακολουθηματικού χαρακτήρα» ρυθμίσεις , όπως λόγου χάρη οι λόγοι εξάλειψης του αξιοποίνου , στους οποίους συμπεριλαμβάνεται η παραγραφή³¹⁹ .Δηλαδή εάν λόγου χάρη ο δικαστής καλείται να επιλέξει μεταξύ τριών ποινικών διατάξεων (άλλη διάταξη κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος , άλλη διάταξη κατά το χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης και άλλη διάταξη που ίσχυσε στο ενδιάμεσο) , τότε πρέπει να επιλέξει την ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο ποινική διάταξη .

³¹⁹ βλ. Παπακυριάκου Θ. , οπ. παραπ. σελ. 409

2.4. Αρχές ποινικού δικαίου

2.4.1. Η αρχή του ηπιότερου νόμου καθιερώνεται το Άρθρο 2 ΠΚ και ισχύει και για τις παρακολουθηματικού χαρακτήρα ρυθμίσεις, όπως οι λόγοι εξάλειψης αξιοποιούν

Στο κεφάλαιο της υποκειμενικής υπόστασης έγινε λόγος για τη «*συνθετική μέθοδο*», δυνάμει της οποίας ο δικαστής εφαρμόζει ταυτόχρονα δύο ποινικές διατάξεις διαφορετικών νόμων (ήτοι του προϊσχύσαντος και του ισχύοντος νόμου), ήτοι την ευμενέστερη διάταξη του ενός νόμου για το δράστη λόγου χάρη όσον αφορά στην υποκειμενική υπόσταση και την έτερη ευμενέστερη διάταξη του άλλου νόμου όσον αφορά στο πλαίσιο της ποινής.

Στην πράξη όταν ο ποινικός δικαστής αντιμετωπίζει μία υπόθεση φοροδιαφυγής, με την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων και **καλείται να επιλέξει μεταξύ ποινικών διατάξεων διαφορετικών νόμων**, διότι όταν τελέστηκε το έγκλημα ίσχυε ένας νόμος, κατά την εκδίκαση της υπόθεσης ισχύει έτερος Νόμος και στο χρονικό διάστημα μεταξύ των δύο ίσχυσε και ένας έτερος Νόμος, τότε πρέπει να διαπιστώσει εάν θεμελιώνεται ευθύνη του δράστη δυνάμει και των τριών ποινικών διατάξεων. Εάν με μία από τις ανωτέρω ποινικές διατάξεις ΔΕΝ θεμελιώνεται ευθύνη, τότε εφαρμόζει αυτή και ο κατηγορούμενος αθώνεται. Εάν από την άλλη θεμελιώνεται ποινική ευθύνη δυνάμει όλων των ποινικών διατάξεων, τότε **οφείλει να εφαρμόσει την ευμενέστερη για το συγκεκριμένο δράστη διάταξη**.

Με τον ίδιο ως άνω τρόπο οφείλει να λειτουργεί ο δικαστής και όσον αφορά στις «*παρακολουθηματικού χαρακτήρα*» ρυθμίσεις, όπως λόγου χάρη οι λόγοι εξάλειψης του αξιοποιούν, στους οποίους συμπεριλαμβάνεται η παραγραφή³²⁰. Δηλαδή εάν λόγου χάρη ο δικαστής καλείται να επιλέξει μεταξύ τριών ποινικών διατάξεων (άλλη διάταξη κατά το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, άλλη διάταξη κατά το χρόνο εκδίκασης της υπόθεσης και άλλη διάταξη που ίσχυσε στο ενδιάμεσο), τότε πρέπει να επιλέξει την ευμενέστερη για τον κατηγορούμενο ποινική διάταξη.

Σύμφωνα με το Άρθρο 2 ΠΚ :

³²⁰ βλ. Παπακυριάκου Θ., οπ. παραπ. σελ. 409

«1. 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 .

2. Αν μεταγενέστερος νόμος χαρακτήρισε την πράξη όχι αξιόποινη παύει και η εκτέλεση της ποινής που επιβλήθηκε , καθώς και τα ποινικά επακόλουθά της .»

2.4.2. Η αναδρομική ισχύς του ηπιότερου νόμου (Άρθρο 2 ΠΚ)

Η αναδρομική ισχύς του ηπιότερου νόμου³²¹ (Άρθρο 2 ΠΚ) αποτελεί εξαίρεση της αρχής του ποινικού δικαίου *nullum crimen , nulla poena sine praevia lege* , δηλαδή αποτελεί εξαίρεση της απαγόρευσης της αναδρομικής ισχύς των ποινικών νόμων³²² που θεμελιώνουν ή επαυξάνουν το αξιόποινο και συνεπώς συνεπάγονται δυσμενέστερη μεταχείριση του κατηγορούμενου . Βρίσκει έρεισμα στο Άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος , όπου ορίζεται ότι έγκλημα δεν υπάρχει χωρίς νόμο που να ισχύει πριν (ή και κατά) την τέλεση της πράξεως . Και οι δύο ανωτέρω θεμελιώδεις αρχές του διαχρονικού ποινικού δικαίου χαράσσουν τα χρονικά όρια ισχύος των ποινικών νόμων .

i. Ποια διάταξη θα εφαρμοστεί ως κύρια αν κάποιος εξέδωσε πλαστό φορολογικό στοιχείο πριν τεθεί σε ισχύ ο Ν 2523/1997 , ήτοι πριν την 1-1-1998 και η έκθεση ελέγχου συντάχθηκε αφού τέθηκε σε ισχύ ο Ν 2523/1997 , ήτοι μετά την 1-1-1998

Προβληματισμός δημιουργείται σχετικά με το ποια διάταξη θα εφαρμοστεί ως κύρια σε περίπτωση που κάποιος εξέδωσε πλαστό φορολογικό στοιχείο τον Οκτώβρη 1996 , δηλαδή πριν τεθεί σε ισχύ ο Ν 2523/1997 (και συνεπώς ίσχυε ο Ν

³²¹ βλ. Χαραλαμπίκη Αρ. ,ό.π. , σελ. 71-75

³²² Η απαγόρευση της αναδρομικής ισχύος των ποινικών νόμων , που επαυξάνει ή μειώνει το αξιόποινο συνιστά επιμέρους έκφανση της γενικής αρχής «*nullum crimen nulla poena sine lege*» : «καμία ποινή χωρίς νόμο» και κατοχυρώνεται στο Άρθρο1 ΠΚ και στο Άρθρο 7 παρ. 1 Σ .

1591/1986 , δυνάμει του οποίου η παραγραφή αρχίζει με το χρόνο τέλεσης της πράξης) και η **έκθεση ελέγχου συντάχθηκε** το Μάρτιο 2002 , δηλαδή **αφού τέθηκε σε ισχύ ο Ν 2523/1997** .³²³ (μετά την τροποποίησή του , δυνάμει του οποίου η παραγραφή αρχίζει από ημερομηνία θεώρησης³²⁴ του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής .

Συγκρίνοντας το Άρθρο 31 παρ. 1 στοιχ. ζ Ν 1591/1986 (παρακολουθηματικού χαρακτήρα διάταξη) με το Άρθρο **19 παρ. 1 εδ. α Ν 2523/1997** (κύρια διάταξη) προκύπτει με σαφήνεια , ως έχει προαναφερθεί ότι όσον αφορά στην υποκειμενική υπόσταση ο Ν 2523/1993 είναι δυσμενέστερος του Ν 1591/1986 , αλλά όσον αφορά στο πλαίσιο ποινής είναι ευμενέστερος του προϊσχύσαντος . Ωστόσο **εάν εφαρμοστεί** το Άρθρο 31 παρ.1 στοιχ. ζ Ν **1591/1986** , τότε **συμπληρώνεται ο χρόνος παραγραφής** . Συνεπώς το Δικαστήριο οφείλει να εκδώσει απόφαση , η οποία θα **παύει οριστικά την ποινική δίωξη λόγω παραγραφής** , *εφαρμόζοντας ως κύρια διάταξη* αυτή του *Άρθρου 31 παρ.1 στοιχ. ζ Ν 1591/1986* .

Κατά την άποψή μου **πρέπει να εφαρμοστεί το Άρθρο 31 παρ.1 στοιχ. ζ Ν 1591/1986 ως κύρια διάταξη** (και όχι το Άρθρο 19 παρ. 1 Ν 2523/1997 , το οποίο προβλέπει επιεικέστερο πλαίσιο ποινής) , διότι με αυτόν τον τρόπο η ποινική μεταχείριση του κατηγορούμενου είναι επιεικέστερη , αφού συμπληρώνεται ο χρόνος της παραγραφής .

ii. Ποια διάταξη θα εφαρμοστεί αν κάποιος **εξέδωσε εικονικό φορολογικό στοιχείο** , πριν τεθεί σε ισχύ ο Ν 2523/1997 , ήτοι **πριν**

³²³ βλ. Παπακυριάκου Θ. , οπ. παραπ. σελ. 411

³²⁴ για τους τρεις τρόπους οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής ,ήτοι διαπίστωσης και πιστοποίησης ότι όντως έχει τελεστεί κάποιο φορολογικό αδίκημα , βλ. Άρθρο Παπουτσή Χρήστου , η νομική φύση και οι συνέπειες της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής στο αδίκημα της έκδοσης και αποδοχής εικονικών στοιχείων ,σε Ποινική Δικαιοσύνη 3/2007 (έτος 10^ο) , σελ. 326επ. (πρώτος τρόπος : έκδοση τελεσίδικης απόφασης διοικητικού δικαστηρίου μετά από άσκηση προσφυγής , δεύτερος τρόπος : πάροδος προθεσμίας προσφυγής , με αποτέλεσμα την ημέρα που εξαντλείται η προθεσμία να οριστικοποιείται και η φορολογική εγγραφή και τρίτος τρόπος : αφορά αποκλειστικά στο Α 2523/1997 και ταυτίζεται με τη θεώρηση του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της φορολογικής αρχής .

την 1-1-1998 και δικάζεται αφού τέθηκε σε ισχύ ο ν 2523/1997 , ήτοι μετά την 1-1-1998 .

Έτερος προβληματισμός γεννάται σχετικά με το ποια διάταξη θα εφαρμοστεί στην περίπτωση που κάποιος **εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία ,ότε ίσχυε ο Ν 1591/1986** πριν τεθεί σε ισχύ ο Ν 2523/1997 , ήτοι πριν την 1-1-1998 και **δικάζεται το 2009** ,ήτοι υπό το καθεστώς ισχύος του Ν **2523/1977** .

Σύμφωνα με τον ενδιάμεσο ισχύοντα Νόμο , ήτοι **το Ν 1884/1990 (Άρθρο 41 παρ.3 Ν 1884/1990)** , η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων **εξακολουθούσε να είναι αξιόποινη** , ακόμα και στην περίπτωση που επέρχεται **φορολογικός συμβιβασμός** . Σύμφωνα με το **Άρθρο 24 παρ. 2 Ν 2523/1997** , ο **φορολογικός συμβιβασμός συνεπάγεται άρση του αξιοποίνου** .

Συνεπώς ο ποινικός δικαστής , σε περίπτωση που διαπιστώσει ότι πράγματι επήλθε φορολογικός συνδυασμός , οφείλει να εφαρμόσει το Άρθρο 19 Ν 2523/1997 σε συνδυασμό με το Άρθρο 24 παρ. 2 Ν 2523/1997 , διότι το τελευταίο θεσπίστηκε ως παρακολουθηματικού χαρακτήρα διάταξη της κύριας διάταξης του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 και όχι του Άρθρου 31 Ν 1591/1986 .

ΔΗΛΑΔΗ για παράδειγμα **ανάμεσα σε δύο κύριες ποινικές διατάξεις** που διεκδικούν εφαρμογή σε μία εκκρεμή δίκη , **η δυσμενέστερη** όσον αφορά στη θεμελίωση του εγκλήματος , **μπορεί στην πραγματικότητα να αποδειχθεί ευμενέστερη** , λαμβάνοντας υπόψιν τις **παρακολουθηματικού χαρακτήρα διατάξεις** της (παραγραφή , κατάργηση του αξιοποίνου με φορολογικό συμβιβασμό) και ο δικαστής οφείλει να εφαρμόσει αυτήν , αιτιολογώντας σε κάθε περίπτωση την επιλογή του , διότι έχει συνολικά επιεικέστερο αποτέλεσμα δια τον κατηγορούμενο .

Όπως συνάγεται από τα ανωτέρω , **η έννοια του «αναδρομικά εφαρμοστέου επιεικέστερου νόμου» αμφισβητείται** . Η άποψη που επικρατεί στη θεωρία ³²⁵ είναι ότι αναδρομικά εφαρμοστέος «Νόμος» είναι το «**συνολικό νομικό καθεστώς που διέπει μία ορισμένη συμπεριφορά**».

³²⁵ βλ. Παπακυριάκο Θ. ό.π. σ. 422

2.5 Σύγκριση του ν . 2523/1997 και του ν 2954/2001 σε θέματα παραγραφής :

2.5.1. Η διάταξη του Άρθρου 2 παρ. 8 ν 2954/2001 , με την οποία προστέθηκε το εδάφιο β στην παρ. 10 του Άρθρου 21 Ν 2523/1997 και ισχύει από 2-11-2001 , επιμηκύνει υπέρμετρα το χρόνο παραγραφής

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

Με το Άρθρο αυτό προστέθηκε το εδάφιο β στην παρ. 10 του Άρθρου 21 Ν 2523/1997 και ισχύει από 2-11-2001 και κατ' αυτόν τον τρόπο *για πρώτη φορά ορίστηκε* , αποκλίνοντας από τις διατάξεις του γενικού μέρους του Ποινικού Κώδικα , που αναφέρονται σε θέματα παραγραφής (ήτοι χρόνος τέλεσης εγκλήματος) ότι η **παραγραφή αρχίζει από την ημερομηνία θεώρησης του πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που τον διενήργησε** . Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι **ο χρόνος παραγραφής** στην περίπτωση των φορολογικών εγκλημάτων του Ν 2523/1997 , **ήτοι η συνήθης παραγραφή που ίσχυε με τον προϊσχύσαντα Νόμο 1591/1986 και η οποία είναι σύμφωνη με τις γενικές διατάξεις του Ποινικού Κώδικα περί παραγραφής , επιμηκύνεται υπέρμετρα** , γεγονός που έχει αποτελέσει αντικείμενο προβληματισμού στη θεωρία³²⁶.

Και αυτό διότι ο χρόνος παραγραφής **διευρύνεται αναγκαία για όσο χρονικό διάστημα η φορολογική αρχή δύναται να διενεργήσει έλεγχο παρελθόντων οικονομικών χρήσεων** (και για την έκδοση πράξης επιβολής προστίμου) για παραβάσεις Κ.Β.Σ. και ταυτίζεται με το χρόνο παραγραφής που ισχύει στη φορολογία εισοδήματος , ο οποίος σύμφωνα με το Άρθρο 9 παρ. 5 **εδ. γ** Ν 2523/1997:

³²⁶ βλ. Παπακυριάκου Θ. , ό.π. , σελ. 335

« Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. **Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος**»

Έτσι στην περίπτωση που λόγου χάρη κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιείται σε κάποιες επιχειρήσεις, διαπιστώνεται ότι μία επιχείρηση έκανε ανακριβή δήλωση του φόρου εισοδήματος για παρελθούσα χρήση, αποδεχόμενη και καταχωρώντας στα βιβλία της εικονικά φορολογικά στοιχεία, **το δικαίωμα διενέργειας ελέγχου και επιβολής προστίμου για την αποδοχή των στοιχείων αυτών, μπορεί να ασκηθεί ακόμα και αν έχουν περάσει πλέον των 10 ετών από το χρόνο τέλεσης του αδικήματος, ήτοι από το χρόνο αποδοχής των εικονικών φορολογικών στοιχείων.**

Σύμφωνα με το Άρθρο 84 παρ. 4 στοιχ. β σε συνδυασμό με το Άρθρο 68 παρ. 2 Κ.Φ.Ε. : Η δεκαετής παραγραφή αρχίζει να τρέχει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση (βλ. 9 παρ. 5 εδ. β Ν. 2523/1997) Δηλαδή η ποινική παραγραφή αρχίζει μετά από μία δεκαετία από την τέλεση του φορολογικού εγκλήματος σε βαθμό πλημμελήματος και δύναται να φτάσει την εικοσαετία.

Μία μερίδα της θεωρίας τάσσεται υπέρ της επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής στα φορολογικά εγκλήματα³²⁷. Και αυτό διότι σύμφωνα με την το εδ. β παρ. 10 Α 22 Ν 2523/1997, ο χρόνος παραγραφής αρχίζει από την **ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής και συνεπώς θα ήταν άδικο το αδίκημα να έχει παραγραφεί πριν καν ασκηθεί η ποινική δίωξη**, δεδομένου ότι προϋπόθεση της άσκησης της ποινικής δίωξης είναι η σύνταξη έκθεσης ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής που διενήργησε τον έλεγχο.

Δέον να σημειωθεί ότι σε αντίθεση με το έγκλημα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997, για το οποίο η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα, στα φορολογικά

³²⁷ βλ. Παπακυριάκου Θ., ό.π., σ. 335

εγκλήματα των Άρθρων 17 και 18 Ν 2523/1997 η ποινική δίωξη δεν ασκείται άμεσα , ως προαναφέρθη , αλλά εξαρτάται από το την έκβαση του διοικητικού σκέλους των δικαστηρίων , με αποτέλεσμα να ελλοχεύει **ο κίνδυνος καταχρηστικής ασκήσεως των δικονομικών δικαιωμάτων του δράστη .**

Μια έτερη μερίδα της θεωρίας τάσσεται κατά της επιμήκυνσης του χρόνου παραγραφής στα φορολογικά εγκλήματα, υποστηρίζοντας ότι **καθιστούν το χρόνο παραγραφής ασαφή και αόριστο** , κλονίζοντας με αυτόν τον τρόπο την **ασφάλεια δικαίου** που πρέπει να διέπει τη χάραξη των χρονικών ορίων ,εντός των οποίων η Πολιτεία νομιμοποιείται στην άσκηση της ποινικής της αξίωσης και **ταυτίζοντας την ποινική παραγραφή με την παραγραφή των φορολογικών δικαιωμάτων του Δημοσίου** , μεταφέροντας κατ' αυτόν τον τρόπο την ρευστότητα που διέπει το δημοσιονομικό δίκαιο (λόγω της θέσπισης νέων φορολογικών νόμων και συνεπώς νέων χρονικών ορίων παραγραφής)στο ποινικό δίκαιο .

Κατά την άποψή μου πρέπει να βρεθεί μία χρυσή τομή όσον αφορά στο θέμα της παραγραφής , έτσι ώστε και να αποφεύγεται ο κίνδυνος καταχρηστικής άσκησης των δικονομικών δικαιωμάτων των δραστών των φορολογικών εγκλημάτων ,οι οποίοι θα προσπαθούν να επιμηκύνουν γενικά τη διοικητική δίκη ίνα συμπληρωθεί ο ποινικός χρόνος παραγραφής, αλλά ταυτόχρονα να υπάρχει ασφάλεια δικαίου και το σημαντικότερο όλων φορολογική δικαιοσύνη .Αυτό μπορεί να επιτευχθεί εάν καταρχήν υπάρξει ένα σταθερό και αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα και ένας νόμος που θα λειτουργεί κατ' αρχήν προληπτικά και θα ικανοποιεί το κοινό περί δικαίου αίσθημα . Ειδικότερον , όσον αφορά στο **θέμα της παραγραφής πρέπει να υπάρξει ένα σταθερό νομικό πλαίσιο** , που δε θα μεταβάλλει κάθε τόσο τα χρονικά όρια της παραγραφής δημιουργώντας σύγχυση , ερμηνευτικά προβλήματα και γενικότερα προβληματισμό . Κατ' αρχήν πρέπει οι έλεγχοι να είναι ουσιαστικοί και τακτικοί σε όλες τις κατηγορίες των επιτηδευματιών και ακόμα πιο συχνοί στις κατηγορίες εκείνες , που υπάρχουν υπόνοιες ότι «φοροδιαφεύγουν» , αξιοποιώντας τα επίσημα στατιστικά στοιχεία του υπουργείου οικονομικών και των φορολογικών αρχών που αφορούν στη φοροδιαφυγή των τελευταίων ετών .Εάν λοιπόν οι κρατικοί μηχανισμοί μπορέσουν να λειτουργήσουν αποτελεσματικά ,τότε δε θα χρειάζεται σε καμία περίπτωση να επιμηκύνεται υπέρμετρα ο χρόνος παραγραφής των φορολογικών εγκλημάτων , διότι η διαπίστωση του εγκλήματος θα γίνεται με γρήγορους ρυθμούς .

Πιστεύω όμως σε κάθε περίπτωση ότι **η επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής είναι απαραίτητη** , λόγω της ιδιαιτερότητας των φορολογικών εγκλημάτων και λόγω της **σημερινής καθυστέρησης εντοπισμού των σχετικών εγκλημάτων** .Αυτό δε σημαίνει σε καμία περίπτωση πρέπει να γίνεται αυθαίρετα , αλλά αντιθέτως πρέπει να περιορίζεται εντός δικαιοκρατικά ανεκτών ορίων .

Γι' αυτό θα πρέπει να υπάρχουν **συγκεκριμένα χρονικά όρια παραγραφής** , όπως λόγου χάρη **10 έτη από την τέλεση του φορολογικού εγκλήματος σε βαθμό πλημμελήματος και 20 έτη από την τέλεση του φορολογικού εγκλήματος σε βαθμό κακουργήματος** , έτσι ώστε να μην καταστρατηγείται και η **συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας** .

Εάν βέβαια οι φορολογικοί μηχανισμοί κατορθώσουν να πατάξουν τη διαφθορά που επικρατεί σε αυτούς και γενικότερα εάν το φορολογικό σύστημα εξυγιανθεί να μπορέσει να επιτύχει τους στόχους του , ήτοι αφενός μεν την καθιέρωση στη συνείδηση του φορολογούμενου ότι το φορολογικό σύστημα είναι δίκαιο για όλους και αφετέρου τη σοβαρή μείωση της φοροδιαφυγής μέσω των εντατικών ελέγχων , την επιβολή αυστηρότατων διοικητικών κυρώσεων στους δράστες των εγκλημάτων και ακόμα πιο αυστηρών στους υπότροπους , όπως λόγου χάρη τη διακοπή των εργασιών μίας επιχείρησης που αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα και την επιβολή υψηλών προστίμων , τότε πιστεύω ότι και ο **εντοπισμός των δραστών** των φορολογικών εγκλημάτων θα γίνεται **σχετικά γρήγορα** , και εξ' αυτού του λόγου θα μπορούσαν να ισχύσουν ακόμα και οι διατάξεις του **γενικού μέρους του ποινικού δικαίου περί παραγραφής** (βλ. Άρθρα 112 επ.) , εφόσον βέβαια ΔΕΝ υπάρχουν οι εξαρτήσεις της άσκησης ποινικής δίωξης από την έκβαση του διοικητικού σκέλους της υποθέσεως . Γι' αυτό το λόγο καλό θα ήταν να υπάρχουν **εξειδικευμένοι εισαγγελείς σε θέματα φορολογικού δικαίου** , οι οποίοι θα χειρίζονται αποκλειστικά υποθέσεις φορολογικών εγκλημάτων . Η δημιουργία μιας **Εισαγγελικής Φορολογικής Αρχής** κατά τη γνώμη μου θα συνέβαλε στη γρήγορη απονομή δικαιοσύνης .

2.5.2. Προβληματισμός έχει δημιουργηθεί σχετικά με τις πράξεις που έλαβαν χώρα από 1-1-1998 και 2-11-2001 .

Όπως προαναφέρθηκε , για τις πράξεις που τελέστηκαν πριν την 1-1-1998 (πριν δηλαδή τεθεί σε ισχύ ο Νόμος 2523/1997) , ο χρόνος της παραγραφής ξεκινάει από το **χρόνο τέλεσης της πράξης** .(σύμφωνα με το Άρθρο 31 Ν 1591/1986).

Όσον αφορά στις πράξεις που τελέστηκαν μετά την 1-1-1998 (μετά την έναρξη ισχύος του Νόμου 2523/1997 , **πριν αυτός τροποποιηθεί από το Ν 2954/2001**) ο χρόνος παραγραφής (σύμφωνα με το Άρθρο 21 παρ. 10 στην αρχική του μορφή) **άρχιζε από την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής** λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησής της .

Όσον αφορά στις πράξεις που τελέστηκαν μετά την τροποποίηση του Ν 2523/1997 από το Ν 2954/2001 , ήτοι μετά την 2-11-2001 , ο χρόνος παραγραφής αρχίζει **από το χρόνο διαπίστωσης του εγκλήματος , ήτοι την ημερομηνία θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής** που διενήργησε τον έλεγχο (σύμφωνα με το εδ. β που προστέθηκε στο Άρθρο 21 παρ. 10 Ν 2523/1997 με το Άρθρο 2 παρ. 8 Ν 2954/2001)

Εν συνεχεία με το Άρθρο 2 παρ. 9 Ν 2954/2001 προβλέφθηκε ότι η ανωτέρω ρύθμιση ισχύει ανάλογα και για τα εγκλήματα του Άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η Ν 1591/1986 για τα οποία δεν είχε συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής κατά τις γενικές διατάξεις του ΠΚ μέχρι και την 2-11-2001 (διάταξη αντισυνταγματική σύμφωνα με τους θεωρητικούς)

Ωστόσο το θέμα που απασχόλησε ως επί το πλείστον τη θεωρία και τη νομολογία ήτο για τις πράξεις που έλαβαν χώρα από 1-1-1998 έως 2-11-2001³²⁸

329

i. Σύμφωνα με την ενιαία στάση της θεωρίας :

1. Για τα εγκλήματα των Άρθρων 31 παρ. 1 περ. ζ και η του Ν 1591/1986 , που τελέστηκαν **πριν την 1-1-1998** εφαρμόζονται **οι γενικές διατάξεις του Ποινικού Κώδικα** περί παραγραφής .Η νομολογία³³⁰ συντάχθηκε με την ως άνω θέση της θεωρίας στο θέμα αυτό .
2. Για τα εγκλήματα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 που τελέστηκαν **από 1-1-1998 μέχρι την 1-11-2001** εφαρμόζονται **οι γενικές διατάξεις του**

³²⁹ για το ανωτέρω βλ. Άρθρο Παπακυριάκου Θεόδωρου : « Το καθεστώς παραγραφής των εγκλημάτων του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 (πλαστά/ εικονικά φορολογικά στοιχεία) που τελέστηκαν από την 1-1-1998 μέχρι και την 1-11-2001 – Κριτική προσέγγιση των θέσεων της ΑΠ 1560/2007» ,σε Ποινικά Χρονικά ΝΗ /2008 , σελ 173 -179 : Σύμφωνα με τον Παπακυριάκου Θεόδωρο η ρύθμιση του Α 21 παρ. 10 Ν 2523/1997 στην αρχική της μορφή ,πριν δηλαδή τη συμπλήρωσή της με το Α 2 παρ. 8 ν 2954/2001 , δεν αφορούσε συνεπώς τα εγκλήματα του Α 19 Ν 2523/1997 .Έτσι η παραγραφή των σχετικών εγκλημάτων υπαγόταν μέχρι την έναρξη ισχύος του Α 2 παρ. 8 Ν 2954 (2-1-2001) , στους γενικούς κανόνες παραγραφής του ΠΚ (έναρξη χρόνου παραγραφής με την τέλεση του εγκλήματος – συμπλήρωση χρόνου παραγραφής το πολύ σε 8 έτη . Και μετά την έναρξη ισχύος του Ν 2523/1997 (1-1-1998) εξακολουθούσε δηλαδή να ισχύει , σε ό,τι αφορά την παραγραφή των εγκλημάτων έκδοσης και αποδοχής εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων , το καθεστώς που ίσχυε και κατά το χρόνο ισχύος του Ν 1591/1986 .Η νομοθετική πρωτοβουλία που εκδηλώθηκε με το Α 2 παρ. 8 Ν 2954/2001 ήρθε να αλλάξει αυτήν την κατάσταση και να ρυθμίσει για πρώτη φορά κατά τρόπο αποκλίνοντα από τις γενικές διατάξεις του ΠΚ (= δυσμενέστερο) το χρόνο παραγραφής των σχετικών εγκλημάτων .

³³⁰ Υπέρβαση εξουσίας που καθιστά την απόφαση του δευτεροβάθμιου αναιρετέα , εδέχθη η ΑΠ 2288/2005 (σε Ποινική Δικαιοσύνη 11/2006 , έτος 9ο , σελ. 675) , σύμφωνα με την οποία ο αναιρεσείων είχε καταδικασθεί για κατ' εξακολούθηση έκδοση εικονικών τιμολογίων κατά το χρονικό διάστημα 6-6-1997 έως 20-6-1997 . Η διαπίστωση της φοροδιαφυγής έγινε στις 6-6-2003 ,όταν έγινε η θεώρηση της έκθεσης ελέγχου . Η πράξη όμως αυτή έχει υποπέσει σε παραγραφή , αφού από το χρόνο που ετελέσθη μέχρι την επίδοση του κλητηρίου θεσπίσματος , ήτοι την 31-7-2003 ,το αξιόποινο είχε υποκύψει σε παραγραφή πριν από 6-9-2005 , όταν η υπόθεση εκδικάστηκε σε πρώτο βαθμό , διότι είχε παρέλθει η πενταετία του Α 112 ΠΚ .

Ποινικού Κώδικα περί παραγραφής και **όχι το Άρθρο 21 παρ. 10 Ν 2523/1997 στην αρχική του μορφή** , ήτοι χρόνος έναρξης παραγραφής ορίζεται η τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησης της .

3. Το καθεστώς παραγραφής που ίσχυε από την 1-1-1998 μέχρι την 1-11-2001 για τα εγκλήματα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 δεν διέφερε ουσιαστικά από το καθεστώς παραγραφής που ίσχυε μέχρι την 31-12-1997 για τα εγκλήματα του Άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η Ν 1591/1986 και επομένως δεν τίθεται ζήτημα επιεικέστερου ποινικού Νόμου .
4. Το καθεστώς παραγραφής που ισχύει **μετά την 2-11-2001** λόγω του ενδεχόμενου επιμήκυνσης της προθεσμίας παραγραφής πλημμεληματικών πράξεων για διάστημα που υπερβαίνει τα 15 έτη είναι **δυσμενέστερο του προϊσχύσαντος και έτσι δεν τίθεται θέμα αναδρομικής εφαρμογής του** .
5. Είναι αντισυνταγματική η διάταξη του Άρθρου 2 παρ. 9 Ν 2954/2001 , διότι είναι δυσμενέστερη του προϊσχύσαντος δικαίου όσον αφορά στην παραγραφή και συνεπώς αντίκειται στο Άρθρο 7 παρ. 1 του Συντάγματος , σύμφωνα με το οποίο απαγορεύεται η αναδρομική εφαρμογή δυσμενών ποινικών νόμων .

ii. Σύμφωνα με τη στάση της νομολογίας , η οποία διχάστηκε :

- Η παραγραφή ξεκινάει από το χρόνο τέλεσης

Η νομολογία διχάστηκε , καθώς υπήρχαν αποφάσεις οι οποίες ταυτίστηκαν με τις θέσεις της θεωρίας και δεν εδέχθησαν το Α 21 παρ.10 Ν 2523/1997 , όπως ισχύει σήμερα δηλαδή μετά την πρόσθεση του προαναφερομένου εδαφίου β , (διότι θεώρησαν ότι πρέπει να εφαρμοστεί **η προηγούμενη ρύθμιση ως επιεικέστερη** , αφού με τη διάταξη του Α21 Ν2523/1997 επιμηκύνεται ο χρόνος παραγραφής από τον χρόνο τέλεσης στο μεταγενέστερο χρονικό σημείο της διαπίστωσής της) και

συνεπώς η παραγραφή ξεκινούσε από το χρόνο τέλεσής τους^{331 332} όπως άλλωστε ορίζουν οι διατάξεις του γενικού μέρους του ΠΚ

Χαρακτηριστική είναι η ΑΠ 768/2008³³³, η οποία έκρινε ότι είναι παραγεγραμμένη η πράξη της αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, η οποία ετελέσθη κατ' εξακολούθηση από 18-8-1999 έως 20-3-2000, διότι η παραγραφή του άρθρου 19 Ν 2523/1997 εκκινεί από **το χρόνο τέλεσης** της πράξης, είναι πενταετής και δεν μπορεί να ανασταλεί πέραν της τριετίας. Στο ίδιο πνεύμα είναι και η ΑΠ 464/2007³³⁴, σύμφωνα με την οποία δεν πρέπει να εφαρμόζεται ο Ν 2954/2001, με τον οποίο επιμηκύνεται ο χρόνος της παραγραφής των εγκλημάτων του Α 19 Ν 2523/1997 ως δυσμενέστερου. Ειδικότερον ανηρέθη λόγω υπέρβασης εξουσίας η απόφαση του δικαστηρίου ουσίας, διότι κήρυξε ένοχο τον κατηγορούμενο αντί να παύσει οριστικά την ποινική δίωξη λόγω παραγραφής.

- Η παραγραφή ξεκινά από το χρόνο θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου

³³¹ ΑΠ 1560/2007, ΠοινΧρον ΝΗ/2008, σελ. 119, ΑΠ 2288/2005, Ποιν Λόγος 6/2005, σελ. 2056, ΑΠ 1009/2006, Ποινικός Λόγος, τόμος ΣΤ', 3/2006, σελ. 901 επ., ΑΠ 352/2006, Ποινικός Λόγος, τόμος ΣΤ/2006, σελ. 232, ΑΠ 616/2006, Ποινικός Λόγος, τόμος ΣΤ, σελ. 521 (ανηρέθη λόγω υπέρβασης εξουσίας για κατ' εξακολούθηση αποδοχή εικονικών τιμολογίων ως προς τις μερικότερες πράξεις, το αξιόποιο των οποίων είχε ήδη εξαλειφθεί όταν η υπόθεση εκδικάστηκε λόγω συμπλήρωσης του χρόνου παραγραφής), ΑΠ 1672/2005, (ανηρέθη λόγω υπέρβασης εξουσίας, η καταδικαστική απόφαση λόγω επελθούσης παραγραφής και οριστική παύση της ποινικής δίωξης), ΑΠ 764/2006, ΑΠ 786/2008, ΑΠ 1131/2008 <http://www.dsanet.gr/1024x768.htm>

³³² για το χρόνο τέλεσης: βλ. Α17 ΠΚ, ήτοι ο χρόνος κατά τον οποίο ο υπαίτιος ενήργησε ή όφειλε να ενεργήσει, ενώ αδιάφορος είναι ο χρόνος κατά τον οποίο επήλθε το αποτέλεσμα.

³³³ βλ. ΑΠ 768/2008 Ποιν Δικ 6/2008 (έτος 11°), σελ. 715 επ., βλ. και ΑΠ 616/2006 σε Ποινική Δικαιοσύνη 2006, σελ. 427, ΑΠ 2166/2006 Ποιν Χρον ΝΖ/2007, σελ 903 και Ποινικός Λόγος Λόγος 6/2006, σελ. 2305, ΑΠ 1682/2006, Ποινικός Λόγος 5/2006, σελ. 1836, ΑΠ 1009/2006, Ποινικός Λόγος, 3/2006, τόμος ΣΤ', σελ. 901 επ., ΑΠ 578/2007, Ποινικός Λόγος 2/2007, σελ. 381 επ., ΑΠ 2127/2007, Ποινικός Λόγος, τόμος Ζ/2007 σελ. 1600 6/2006, σελ. 2305

³³⁴ βλ. [www. nomos.gr](http://www.nomos.gr)

Αντιθέτως , **πολύ περισσότερες ήτο οι αποφάσεις** ,που έκριναν ότι για τις πράξεις του προαναφερθέντος χρονικού διαστήματος , η παραγραφή ξεκινά **από το χρόνο θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής** που διενήργησε τον έλεγχο.

Ειδικότερον οι αποφάσεις αυτές εδέχθησαν ότι το **Άρθρο 21 παρ. 10 Ν 2523/1997 στην αρχική του μορφή αφορούσε και τα εγκλήματα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997** , τα οποία έτσι υπάγονταν , μέχρι και την 1-11-2001 στο ίδιο καθεστώς παραγραφής με τα εγκλήματα των Άρθρων 17 και 18 Ν 2423/1997 , ήτοι ο χρόνος παραγραφής ξεκινούσε από **την τελεσιδικία της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής** λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησης της .

Μετά δε την πρόσθεση του εδ. β στην παρ. 10 Άρθρου 21Ν 2523/1997 , με το Ν 2954/2001 ,που ετέθη σε ισχύ την 2-11-2001 , χρόνος έναρξης παραγραφής ορίστηκε ο χρόνος **θεώρησης του οικείου πορίσματος του φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της αρχής** , ο οποίος **είναι ευμενέστερος από τον προηγούμενο χρόνο παραγραφής** (ήτοι της τελεσιδικίας της απόφασης επί της προσφυγής που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής , της οριστικοποίησης της φορολογικής εγγραφής λόγω παρόδου προθεσμίας άσκησης της) και επομένως πρέπει **να εφαρμοστεί αναδρομικά σε πράξεις που τελέστηκαν από 1-1-1998 έως την 1-1-2001 .**³³⁵

Κατά την άποψή μου , η οποία ταυτίζεται με τις προαναφερθείσες θέσεις της θεωρίας το Άρθρο 21 παρ.10 Ν 2523/1997 , στην αρχική του μορφή , ήτοι πριν από τη συμπλήρωσή του με το Άρθρο 2 παρ. 8 Ν 2954/2001 δεν αφορούσε το έγκλημα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997, παρά μόνον τα Άρθρα 17 και 18 Ν 2523/1997³³⁶ .

³³⁵ βλ. σε νομος οπ. παραπ. :ΑΠ 764/2006 , ΑΠ 1559/2007 , ΑΠ 1560/2007 ,ΑΠ 1771/2007 , ΑΠ 1863/2007, βλ. σε Ποιν.Δικ. 8-9/2008 (έτος 11ο) , σελ. 1130 την ΑΠ 242/2008, βλ. σε Ποιν. Λόγο , τόμο Ζ/2007, σελ. 1277 την ΑΠ 1669/2007, βλ. σε Ποιν. Λόγο , τόμο Ζ/2007, σελ. 1384 την ΑΠ 1863/2007 , βλ. σε <http://www.dsnet.gr/1024x768.htm> ΑΠ 1309/2008 και ΑΠ 1059/2008 επίσης ΑΠ2443/2005 ΠοινΔικ 5/2006 (έτος 9^ο) , σελ 675

³³⁶ για τα πορίσματα της γραμματικής ερμηνείας , βλ. Άρθρο Παπακυριάκου Θ . οπ. παραπ. ,σελ. 173, 175 επ. , όπου αναφέρεται ότι : Ο όρος «οριστικοποίηση φορολογικής εγγραφής» αφορά στα αδικήματα που σχετίζονται με την έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρων (Άρθρα 17 και 18) και όχι στην έκδοση αποφάσεων επιβολής προστίμου για παραβάσεις ΚΒΣ .(Άρθρο 19) . Ο όρος «φορολογική

Συνεπώς όσον αφορά στην παραγραφή των εγκλημάτων που τελέστηκαν μέχρι και την 2-11-2001 εφαρμόζονται οι διατάξεις του γενικού μέρους του ποινικού Κώδικα . Η πρόσθεση του εδ. β στο Άρθρο 21 παρ.10 Ν 2523/1997 , συνεπάγεται για πρώτη φορά την **επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής , αποδεικνύοντας ότι πρόκειται για δυσμενέστερη διάταξη σε σχέση τα όσα ίσχυαν περί παραγραφής .**

V . Ο ΝΕΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ (Ν 3842/2010)

1. Γενικά οι βασικές αλλαγές του νέου φορολογικού πλαισίου

Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Νομου 3842/2010 ,που ψηφίστηκε στη Βουλή περί τα μέσα Απριλίου 2010 και δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ , άμεση προτεραιότητα αποτελεί **η αποκατάσταση της φορολογικής δικαιοσύνης και η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής** . Δέον να σημειωθεί ότι στην πρώτη σελίδα της προαναφερθείσας εισηγητικής εκθέσεως αναφέρει ότι στόχος της φορολογικής πολιτικής είναι ένα απλό και δίκαιο φορολογικό πλαίσιο με ενιαίους κανόνες , χωρίς αδικαιολόγητες εξαιρέσεις , έτσι ώστε να ενθαρρύνεται η ειλικρίνεια και οι πολίτες να συνεισφέρουν ανάλογα με τις πραγματικές τους δυνατότητες και να γνωρίζουν ισότιμη μεταχείριση , ανάλογη της οικονομικής τους κατάστασης .

Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι ο νομοθέτης ομολογεί ότι *το πλαίσιο* και οι *κανόνες φορολόγησης των εισοδημάτων και των περιουσιών* , που ισχύουν σήμερα εντείνουν την άδικη και διακριτή μεταχείριση πολλών κατηγοριών εισοδημάτων.

Ενδεικτικά οι βασικές αλλαγές του νέου φορολογικού πλαισίου είναι οι κάτωθι :

- Η εφαρμογή μιας ενιαίας προοδευτικής τιμαριθμοποιημένης φορολογικής κλίμακας για όλα τα εισοδήματα .
- Καταργείται το Ενιαίο Τέλος Ακινήτων (ΕΤΑΚ) και καθιερώνεται ειδικός φόρος επί των ακινήτων
- Εφαρμόζεται η προοδευτική φορολόγηση της **Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας**

εγγραφή» συνδέεται εννοιολογικά με διοικητικές πράξεις προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και συναφούς εξατομίκευσης της πρωτογενούς υποχρέωσης του φορολογούμενου για καταβολή φόρων (εξατομίκευση φορολογικής ενοχής ανά φορολογική περίοδο ή ανά φορολογητέα πράξη) .

- Επανέρχεται ο **Φόρος Κληρονομιάς και Γονικών Παροχών** με υψηλό αφορολόγητο.
- Καταργείται η αυτοτελής φορολόγηση.
- Καταργούνται οι χαριστικές φοροαπαλλαγές , είτε αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος , είτε στη φορολογία κεφαλαίου
- Καθιερώνεται ένα απλό και δίκαιο **σύστημα καθορισμού ελάχιστων δαπανών διαβίωσης , με βάση τα χρησιμοποιούμενα φορολογικά στοιχεία .**
- Καθιερώνεται λογιστικός προσδιορισμός όλων των εισοδημάτων.
- **Φορολογούνται οι συναλλαγές με εξωχώριες (offshore) εταιρείες και ΔΕΝ αναγνωρίζονται οι αγορές ή δαπάνες ή τόκοι δανείων ή τόκοι δανείων ή μισθωμάτων που καταβάλλονται από ελληνικές επιχειρήσεις ε εξωχώριες εταιρείες ή αντιπροσώπους ή υπεργολάβους αυτών.**
- Καθιερώνεται η **ηλεκτρονική διασύνδεση του Υπουργείου Οικονομικών με όλα τα Υπουργεία και Φορείς με υποχρέωση όλων** για υποβολή κάθε στοιχείου οικονομικού ενδιαφέροντος είτε πρόκειται για αμοιβές , είτε για μισθούς , είτε για αποζημιώσεις , είτε για επιδοτήσεις ή οικονομικές ενισχύσεις .
- Καθιερώνεται η **τακτική εφαρμογή ηλεκτρονικών διασταυρώσεων .** Αναθεωρείται το υπάρχον πλαίσιο διασταύρωσης στοιχείων με βάση **ετήσιο πρόγραμμα για τακτικούς περιοδικούς ελέγχους** και όχι σε ad hoc βάση όπως γίνεται σήμερα .
- Καθιερώνεται η κεντρική επιλογή των ελεγκτέων υποθέσεων με **σύστημα ανάλυσης κινδύνου (RISK ANALYSIS) .Καταρτίζεται κατάλογος μορίων κινδύνου φοροδιαφυγής (point system),** βάσει του οποίου διενεργούνται προληπτικοί και τελικοί έλεγχοι τήρησης της φορολογικής νομοθεσίας από τα υπόχρεα φυσικά και νομικά πρόσωπα .
- Καθιερώνεται ο έλεγχος και η **φορολόγηση των συναλλαγών με εξωχώριες εταιρείες** , που υποκρύπτονται πίσω από εταιρείες αντιπροσώπευσης (Nominee εταιρείες) ή εξωχώριες εταιρείες που λειτουργούν ως υπεργολάβοι κοινοτικών εταιρειών .
- Σε συνδυασμό με τον **επαγγελματικό λογαριασμό** προωθείται η **σταδιακή εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ηλεκτρονικής διακίνησης τιμολογίων** μεταξύ των επιχειρήσεων και μεταξύ των επιχειρήσεων και του

δημοσίου. Από 1-1-2011 τιμολόγια για συναλλαγές άνω των 3.000 ευρώ μεταξύ των ανωτέρω θα γίνονται δεκτά μόνο ηλεκτρονικά .

- Από 1-1-2011 κάθε συναλλαγή μεταξύ ιδιωτών και επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων αξίας μεγαλύτερης των 1.500 ευρώ δεν θα θεωρείται νόμιμη , εάν γίνεται με μετρητά .Οι συναλλαγές αυτές θα γίνονται με πιστωτικές ή χρωστικές κάρτες ή δίγραμμες επιταγές .
- Υιοθέτηση δραστικών μεθόδων είσπραξης των ανείσπρακτων οφειλών , όπως η κατάσχεση περιουσιών για όσους έχουν τη δυνατότητα αποπληρωμής , και η κατάσχεση εις χείρας τρίτων όσον αφορά στους τραπεζικούς λογαριασμούς .
- Συγκροτείται περιουσιολόγιο όλων των φυσικών προσώπων κατόχων ΑΦΜ , στο οποίο περιλαμβάνονται κυρίως **ακίνητα , αυτοκίνητα** , σκάφη ,εναέρια μέσα μεταφοράς **μετοχές** , αμοιβαία κεφάλαια , **εταιρικά μερίδια**. Στο περιουσιολόγιο **δεν περιλαμβάνονται τραπεζικές καταθέσεις και ομόλογα ελληνικού Δημοσίου**.
- Δίδονται κίνητρα για τον επαναπατριωτισμό των κεφαλαίων , όπως η μεταφορά κεφαλαίων από ΦΠ ή ΝΠ , που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα και τα οποία βρίσκονται στην αλλοδαπή , σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης στην Ελλάδα , διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους , εφόσον καταβάλλουν φόρο 5% επί της αξίας των καταθέσεων που μεταφέρουν , αντί 8% σε περίπτωση που παραμείνουν στην αλλοδαπή .

2. Ειδικότερα σε σχέση με το έγκλημα του Άρθρου 19 Ν 2523/1997

Σύμφωνα με το **Άρθρο 77** που αφορά στις πράξεις Ελεγκτικών Οργάνων και αμοιβή για την αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς σε φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις , ο έλεγχος ολοκληρώνεται από ειδικό κλιμάκιο ελέγχου που συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και αποτελείται από υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών ή άλλων Υπουργείων ή Ν.Π.Δ.Δ.

Τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι διατάξεις του π.δ. 85/2005 (ΦΕΚ 122 Α) , σύμφωνα με το **Άρθρο 88** του νέου Νόμου , ο οποίος περιλαμβάνεται στο κεφάλαιο ΙΒ αυτού , που αφορά στο Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος τις Οργανωτικές ρυθμίσεις του Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις .

Η Υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων (Υ.Π.Ε.Ε) ,που συνεστήθη με το Άρθρο 30 του ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253 Α) **μετονομάζεται σε Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.)** .Ειδικά για τα θέματα νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες συστήνεται *Τμήμα Δ' Ανάκτησης περιουσιακών στοιχείων και κεφαλαίων* που προέρχονται από εγκληματικές δραστηριότητες , το οποίο (τμήμα) συνεργάζεται με τις αντίστοιχες υπηρεσίες των κρατών – μελών της ΕΕ σε θέματα διασυνοριακών εγκλημάτων και δικαστικής συνδρομής .

Το σε Άρθρο 11 του π.δ. 85/2005 (ΦΕΚ 122 Α) που αφορά στις αρμοδιότητες των Επιχειρησιακών Διευθύνσεων Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών και Θεσσαλονίκης αναφέρει ότι η **Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών** θα αποτελείται πλέον από δύο Υποδιευθύνσεις Ελέγχων (την Α' και τη Β)³³⁷ , οι οποίες

³³⁷ Ειδικότερον , η Β' Υποδιεύθυνση Ελέγχω αποτελείται από

Α) το Τμήμα Α : Ελέγχου Ειδικών Επιδοτήσεων και Επιχορηγήσεων

Β) το Τμήμα Β : Χρηματοοικονομικών Υποθέσεων

Γ)το Τμήμα Γ: Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Εγκλήματος

Το ως άνω Β' τμήμα που επιλαμβάνεται θεμάτων πρόληψης και καταστολής οικονομικών παραβάσεων και εγκλημάτων σε βάρος των εθνικών δημοσιονομικών συμφερόντων και της εθνικής οικονομίας καθώς και σε βάρος του κοινωνικού συνόλου σε θέματα της περ. β παρ. 3 Α9 του π.δ. 85/2005 , εκτός αυτών που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα άλλων τμημάτων. *Συλλέγει και αξιολογεί πληροφορίες από βάσεις δεδομένων , στατιστικές αναλύσεις κλπ. και προβαίνει σε επιτόπιους ελέγχους και έρευνες προς εντοπισμό και καταπολέμηση των οικονομικών παραβάσεων και εγκλημάτων .*

με τη σειρά τους αποτελούνται από 3 Τμήματα Ελέγχων η καθεμία), **το Τμήμα Δικαστικού και το Τμήμα Διοικητικής Μέριμνας .**

Το Τμήμα Δικαστικού **παραλαμβάνει τις υποθέσεις φορολογικών ,** τελωνειακών και λοιπών παραβάσεων και επιμελείται της παραπομπής αυτών στη Δικαιοσύνη.

Συλλέγει το αποδεικτικό υλικό , λαμβάνει καταθέσεις και απολογίες και συμπληρώνει τους φακέλους με τις τυχόν άλλες απαραίτητες εκθέσεις.

Υποβάλλει τις μηνυτήριες αναφορές στην αρμόδιο Εισαγγελέα για παραβάσεις επί υποθέσεων αρμοδιότητας του Σ.Δ.Ο.Ε. , οι οποίες διώκονται ποινικά κατά την κείμενη νομοθεσία , παρακολουθεί την εκδίκαση αυτών , υποστηρίζει τις θέσεις του Δημοσίου και υποβάλλει τα αναγκαία ένδικα μέσα και βοηθήματα , σε συνεργασία με τα αρμόδια Δικαστικά Γραφεία . **Ενημερώνει το Τμήμα Νομικής Υποστήριξης** της Διεύθυνσης Διοικητικής Υποστήριξης της κεντρικής Υπηρεσίας του Σ.Δ.Ο.Ε. για την πορεία των υποθέσεων στα δικαστήρια , **μεριμνά για την παράδοση στις αρμόδιες αρχές των κατασχεθέντων αντικειμένων** λαθρεμπορίας , **φοροδιαφυγής ή άλλων περιπτώσεων .**

Όσον αφορά στην Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων **Θεσσαλονίκης ,** η διάρθρωση περιλαμβάνει **5 Τμήματα .** Το δε «Τμήμα Ε' Διοικητικής Μέριμνας και Δικαστικού» είναι αξιοσημείωτο ότι περιλαμβάνει 2 Τμήματα , που στην Αθήνα λειτουργούν ως ξεχωριστά Τμήματα .

Σύμφωνα με το **Άρθρο 44 Ν 3842/2010** , που αφορά στη βεβαίωση του φόρου , ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας βεβαιώνει το φόρο, αρχικό ή πρόσθετο, κατά περίπτωση, που προκύπτει:

- α) βάσει των δηλώσεων που υποβάλλονται ή συντίθενται μηχανογραφικά,
- β) **βάσει των φύλλων ελέγχου, εφόσον αυτά έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής,**
- γ) **βάσει οριστικών αποφάσεων διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.**

Αν δεν έχει επιτευχθεί διοικητική επίλυση της διαφοράς και ασκήθηκε από τον φορολογούμενο **εμπρόθεσμη προσφυγή,** βεβαιώνεται αμέσως από τον προϊστάμενο

της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του αμφισβητούμενου κύριου και πρόσθετου φόρου. Το ποσό αυτό βεβαιώνεται πριν τη διαβίβαση της προσφυγής στο διοικητικό δικαστήριο και καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου από τη βεβαίωση μήνα.

Με το Άρθρο 65 του ίδιου ως άνω Νόμου καθιερώνονται **διευκολύνσεις τμηματικής καταβολής**. Αρμόδια όργανα για τη **χορήγηση των διευκολύνσεων τμηματικής καταβολής** είναι:

α) *Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ.* ή του Τελωνείου, για βασική βεβαιωμένη οφειλή μέχρι τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ.

β) *Επιτροπή*, που συγκροτείται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ή του Τελωνείου, ως πρόεδρο και μέλη τον νόμιμο αναπληρωτή του και τον προϊστάμενο του δικαστικού τμήματος ή του αντίστοιχου γραφείου, για βασική βεβαιωμένη οφειλή που υπερβαίνει τις τριακόσιες χιλιάδες (300.000) ευρώ και μέχρι τις οκτακόσιες χιλιάδες (800.000) ευρώ.

Γραμματέας ορίζεται από τον πρόεδρο της επιτροπής ένας από τους υπαλλήλους της Υπηρεσίας.

γ) *Ο Υπουργός Οικονομικών*, μετά από γνωμοδότηση της επιτροπής του επόμενου άρθρου για βασική βεβαιωμένη οφειλή, που υπερβαίνει το ποσό των οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ.

Στο ίδιο Άρθρο προβλέπεται επίσης η **δυνατότητα επανεξέτασης αιτήματος αύξησης του αριθμού των δόσεων λόγω αντικειμενικής οικονομικής αδυναμίας του οφειλέτη**.

Τα αρμόδια όργανα δύναται να χορηγούν **άπαξ αναστολή πληρωμής** μέρους ή του συνόλου συγκεκριμένης οφειλής **για χρονικό διάστημα μέχρι πέντε (5) μηνών**, εφόσον ο οφειλέτης αντιμετωπίζει αποδεδειγμένα πρόσκαιρη οικονομική αδυναμία καταβολής οποιουδήποτε ποσού της οφειλής του. Η ανωτέρω αναστολή δεν χορηγείται κατά τη διάρκεια ισχύουσας διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής.

Με την απόφαση χορήγησης αναστολής πληρωμής αναστέλλεται ο χρόνος παραγραφής των χρεών.

Για την εξέταση των προϋποθέσεων χορήγησης διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής απαιτούνται: α) η υποβολή **αίτησης** εκ μέρους του οφειλέτη ή συνυπόχρεου προσώπου, β) η **καταβολή παραβόλου υπέρ του Δημοσίου σε ποσοστό πέντε τοις χιλίοις επί της βασικής οφειλής** για την οποία ζητείται η διευκόλυνση, που δεν μπορεί να υπερβεί τα χίλια (1.000) ευρώ. **Ο συνολικός αριθμός των δόσεων της διευκόλυνσης δεν μπορεί να υπερβεί τις σαράντα οκτώ (48)**. Για οφειλές που η περιοδικότητα καταβολής των κατά νόμο δόσεων είναι μεγαλύτερη του μήνα, οι μη ληξιπρόθεσμες δόσεις αυτών περιλαμβάνονται στη διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, εφόσον ζητηθεί από τον οφειλέτη.

Για την ίδια οφειλή επιτρέπεται η χορήγηση μέχρι τριών διευκολύνσεων κατ' ανώτατο όριο ανεξάρτητα αν η αίτηση υποβάλλεται από τον οφειλέτη ή συνυπόχρεο πρόσωπο και οι δόσεις αυτών καθορίζονται

Σε κάθε περίπτωση χορήγησης διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής για αναστολή μέτρου είσπραξης ή για χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας, μπορεί να τίθεται αυξημένο ποσό πρώτης δόσης, κατά την κρίση του οργάνου που τη χορηγεί. Ο οφειλέτης **εκπίπτει του ευεργετήματος της διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής**, εφόσον δεν πληρώσει τρεις συνεχείς μηνιαίες δόσεις

αυτής. Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση μη καταβολής της προτελευταίας ή της τελευταίας δόσης της διευκόλυνσης, εφόσον παρέλθει αντίστοιχο χρονικό διάστημα.

Η χορήγηση διευκόλυνσης τμηματικής καταβολής και η συμμόρφωση σε αυτή παρέχει στον οφειλέτη ευεργετήματα ,όπως η χορήγηση αποδεικτικού ενημερότητας υπό την προϋπόθεση ότι δεν καθυστερεί στην πληρωμή ούτε μίας δόσης .

Στη δε περίπτωση αιτήματος εφάπαξ εξόφλησης του συνόλου των ληξιπρόθεσμων οφειλών, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί την ημέρα υποβολής της αίτησης και πληρωμής αυτών, *εκπίπτει ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) των προσαυξήσεων εκπρόθεσμης καταβολής, που αναλογούν στο ποσό αυτό.* Στην εφάπαξ εξόφληση, ως ανωτέρω, περιλαμβάνονται υποχρεωτικά και οι οφειλές που έχουν υπαχθεί σε διευκόλυνση τμηματικής καταβολής, για τις υπόλοιπες οφειλόμενες δόσεις αυτής.

Στο **Άρθρο 75 Ν 3842/2010** προβλέπονται **τα πρόστιμα** για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων , οι **ποινές και οι κυρώσεις** .

Το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 24 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ

179 Α) αντικαθίσταται ως εξής:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 6 του άρθρου 9 **διοικητικός ή δικαστικός συμβιβασμός δεν συντελείται αν κατά την υπογραφή των οικείων πράξεων ή το αργότερο εντός των δύο επόμενων εργάσιμων για τις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες ημερών δεν καταβληθεί ποσό ίσο με το ένα πέμπτο (1/5) του οφειλόμενου, κύριου και πρόσθετου φόρου ή προστίμου,**

γενομένης σχετικής μνείας για την υποχρέωση αυτή του υπόχρεου στο πρακτικό του συμβιβασμού."

5. **Το αφορολόγητο όριο** της κλίμακας του άρθρου 9 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α) **δεν ισχύει για τις χρήσεις** εκείνες για τις οποίες καταλογίζονται παραβάσεις για τη μη έκδοση στοιχείων , μη τήρηση πρόσθετων βιβλίων , **έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων κ.α.**

Σύμφωνα με το **Άρθρο 77 Ν 3842/2010** (Πράξεις Ελεγκτικών Οργάνων και αμοιβή για αποκάλυψη φαινομένων παραβατικής συμπεριφοράς σε φορολογικές και τελωνειακές υποθέσεις) , **τα αδικήματα της φοροδιαφυγής** του Ν 2523/1997 που περιγράφονται στα Άρθρα 17 , 18 και 19 **θεωρούνται ότι εμπίπτουν στις διατάξεις για το ξέπλυμα του βρώμικου χρήματος** , προκειμένου αφενός μεν να τους αποδίδεται η ιδιαίτερη απαξία που αρμόζει στην παραβατική αυτή συμπεριφορά , αφετέρου να διασφαλίζεται πλησιέστερος έλεγχος ελέγχου και τιμωρίας τους .

Ειδικότερον με το Άρθρο 77 Ν 3842/2010 προστέθηκε στο Άρθρο 3 του Ν3691/2008 (Νόμου για την πρόληψη και καταστολή των αδικημάτων της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και της χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας) , η παρ. ιη , έτσι ώστε το Άρθρο 3 Ν 3691/2008 να έχει σήμερα ως εξής :

«Εγκληματικές δραστηριότητες - βασικά αδικήματα

Ως εγκληματικές δραστηριότητες νοούνται η διάπραξη ενός ή περισσότερων από τα ακόλουθα αδικήματα που καλούνται εφεξής "βασικά αδικήματα":

α) εγκληματική οργάνωση (άρθρο 187 του Ποινικού Κώδικα (ΠΚ)),

β) τρομοκρατικές πράξεις και χρηματοδότηση της τρομοκρατίας (άρθρο 187Α ΠΚ)

- γ) παθητική δωροδοκία (άρθρο 235 ΠΚ),
- δ) ενεργητική δωροδοκία (236 ΠΚ),
- ε) δωροδοκία δικαστή (237 ΠΚ),
- στ) εμπορία ανθρώπων (άρθρο 323Α ΠΚ),
- ζ) απάτη με υπολογιστή (άρθρο 386Α ΠΚ),
- η) σωματεμπορία (άρθρο 351 ΠΚ),
- θ) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 20, 21, 22 και 23 του ν. 3459/2006 "Κώδικας Νόμου για τα Ναρκωτικά"(ΦΕΚ 103 Α`),
- ι) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 15 και 17 του ν. 2168/1993 "Όπλα, πυρομαχικά, εκρηκτικές ύλες κ.λπ." (ΦΕΚ 147 Α`),
- ια) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 53, 54, 55, 61 και 63 του ν. 3028/2002 "Για την προστασία των αρχαιοτήτων και εν γένει της πολιτιστικής κληρονομιάς" (ΦΕΚ 153 Α`),
- ιβ) τα προβλεπόμενα στο άρθρο 8 παράγραφοι 1 και 3 του ν.δ. 181/1974 "Περί προστασίας εξ ιοντιζουσών ακτινοβολιών" (ΦΕΚ 347 Α`),
- ιγ) τα προβλεπόμενα στο άρθρο 87 παράγραφοι 5, 6, 7 και 8 και στο άρθρο 88 του ν. 3386/2005 "Είσοδος, διαμονή και κοινωνική ένταξη υπηκόων τρίτων χωρών στην Ελληνική Επικράτεια" (ΦΕΚ 212 Α`),
- ιδ) τα προβλεπόμενα στα άρθρα τρίτο, τέταρτο και έκτο του ν. 2803/2000 "Προστασία των οικονομικών συμφερόντων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων" (ΦΕΚ 48 Α`),
- ιε) δωροδοκία αλλοδαπού δημόσιου λειτουργού, όπως προβλέπεται στο άρθρο δεύτερο του ν. 2656/1998 "για την καταπολέμηση της δωροδοκίας αλλοδαπών δημοσίων λειτουργών σε διεθνείς επιχειρηματικές συναλλαγές" (ΦΕΚ 265 Α`),

ιστ) δωροδοκία υπαλλήλων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως προβλέπεται: α) στα άρθρα 2, 3 και 4 της Σύμβασης περί καταπολέμησης της δωροδοκίας στην οποία ενέχονται υπάλληλοι των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ή των κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2802/2000 (ΦΕΚ 47 Α΄) και β) στα άρθρα τρίτο και τέταρτο του ν. 2802/2000,

ιζ) τα προβλεπόμενα στα άρθρα 29 και 30 του ν. 3340/2005 "Για την προστασία της Κεφαλαιαγοράς από πράξεις προσώπων που κατέχουν προνομιακές πληροφορίες και πράξεις χειραγώγησης αγοράς" (ΦΕΚ 112 Α΄),

"ιη) Τα αδικήματα της φοροδιαφυγής³³⁸ που προβλέπονται στα άρθρα 17,18 και 19 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α), όπως ισχύουν, και τα αδικήματα της λαθρεμπορίας που προβλέπονται στα άρθρα 155, 156 και 157 του ν. 2360/2001 (ΦΕΚ 265 Α), όπως ισχύουν."

"ιθ") κάθε άλλο αδίκημα που τιμωρείται με ποινή στερητική της ελευθερίας, της οποίας το ελάχιστο όριο είναι άνω των έξι μηνών και από το οποίο προκύπτει περιουσιακό όφελος.

Στο **Άρθρο 76 Ν 3842/2010** , που αναφέρεται στην «*Αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων επιτηδευματιών και στα αδικήματα φοροδιαφυγής*» , επέρχονται **μεταβολές** στα Άρθρα 13 και 19 Ν 2523/1997 .

Ειδικότερον επιβάλλεται πλέον **υποχρεωτικά εκ του Νόμου** για χρονικό διάστημα μέχρι ένα μήνα η **αναστολή λειτουργίας επαγγελματικών εγκαταστάσεων των επιτηδευματιών σε περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων** , όπως η ανακριβής

³³⁸ Η ιη περίπτωση προστέθηκε με το νέο φορολογικό Νόμο .

έκδοση ή μη η έκδοση φορολογικού στοιχείου και ο Υπουργός Οικονομικών , ύστερα από πρόταση της Διεύθυνσης Ελέγχου καθορίζει με σχετική απόφασή του τον αριθμό και μόνο των ημερών αναστολής . Η δε υποτροπή εντός 3ετίας από την έκδοση απόφασης αναστολής λειτουργίας , τιμωρείται με αναστολή 6 μηνών της λειτουργίας των εγκαταστάσεων του επιτηδευματία .

Στην παράγραφο 2 του Άρθρου 77 Ν 3842/2010 ορίζεται ότι :

«Ο τίτλος του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 αντικαθίσταται σε "Αδίκημα φοροδιαφυγής για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, καθώς και για μη εφαρμογή διατάξεων του Κ.Β.Σ." και προστίθεται στο ίδιο άρθρο νέα παράγραφος 5 που έχει ως εξής:

« 5. Επίσης, με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον δύο (2) μηνών τιμωρείται ο υπόχρεος που δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς τα προβλεπόμενα από το π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στοιχεία κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή δεν καταχωρεί στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ίδιου προεδρικού διατάγματος τις συναλλαγές για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων, εφόσον εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 περί αναστολής λειτουργίας εγκαταστάσεων .

Ειδικά για υπόχρεους που κατά τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο εμπίπτουν στις διατάξεις του πέμπτου και έκτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13 επιβάλλεται ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών. Οι διατάξεις της παραγράφου 2 καταλαμβάνουν και το αδίκημα της παρούσας παραγράφου."

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού ισχύουν για αδικήματα που διαπράττονται από την 1.6.2010 και μετά.»

Δηλαδή με την παράγραφο 2 συμπληρώνονται με νέα παράγραφο οι διατάξεις του Άρθρου 19 Ν 2523/1997 και ορίζεται ότι **ποινικό αδίκημα συνιστά πλέον και η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση των προβλεπόμενων από τον Κ.Β.Σ. στοιχείων** κατά την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών ή **δεν καταχωρεί στα πρόσθετα βιβλία** της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ίδιου προεδρικού διατάγματος τις **συναλλαγές** για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων, εφόσον εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 περί αναστολής λειτουργίας εγκαταστάσεων. Σε περίπτωση υποτροπής, η ποινή είναι αυστηρότερη. Με το νέο νόμο δηλαδή, η «μη έκδοση» ή η «ανακριβής έκδοση»³³⁹ των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ στοιχείων ή η «μη καταχώρηση» στα πρόσθετα βιβλία³⁴⁰ (της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του ίδιου προεδρικού

³³⁹ δηλαδή η «παράλειψη» έκδοσης ή ακριβούς έκδοσης ή η «παράλειψη» καταχώρησης στα πρόσθετα βιβλία των συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων συνιστά ποινικό αδίκημα.

Για τα εγκλήματα ενέργειας γνήσιας (: η παράλειψη προβλέπεται ευθέως από το νόμο, δηλαδή αποτελεί στοιχείο της αντικειμενικής υπόστασης) και μη γνήσιας παράλειψης (:η εγκληματική συμπεριφορά περιγράφεται από το νόμο ως θετική ενέργεια, όμως, μπορεί να τελεστεί και με παράλειψη, εάν υπάρχει ιδιαίτερη νόμιμη υποχρέωση) βλ. Χαραλαμπίκη Α., ό.π., σ. 93,94

³⁴⁰ ενδεικτικώς τα βιβλία που αναφέρονται στο Άρθρο 10 του ΠΔ 186/1992 είναι τα κάτωθι : **βιβλίο ποσοτικής παραλαβής ή διπλότυπο δελτίο ποσοτικής παραλαβής** για κάθε παραλαβή, **τα προσωρινά βιβλία**, τα οποία μεταφέρονται στα **οριστικά βιβλία** αναλυτικά ή συγκεντρωτικά αμέσως μετά την σύσταση του νομικού προσώπου ή την έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης, **το βιβλίο επενδύσεων** από τον επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, **τα λογιστικά βιβλία**, **το βιβλίο απογραφών**, **βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας**, **το βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας)** από τον εκμεταλλευτή οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οικιών, καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ, **το βιβλίο εισόδου και εξόδου ασθενών**, **το βιβλίο μεριδολογίου** και **βιβλίο ασθενών** από τον εκμεταλλευτή κλινικής ή θεραπευτηρίου.

Επίσης ο εκμεταλλευτής διαγνωστικού κέντρου τηρεί βιβλίο επίσκεψης ασθενών, ο εκμεταλλευτής κέντρου αισθητικής ή γυμναστηρίου, τηρεί βιβλίο πελατών, ο εκπαιδευτής οδηγών

διατάγματος) των συναλλαγών , για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα οικεία στοιχεία εσόδων (εφόσον εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13)³⁴¹ συνιστά ποινικό αδίκημα .

αυτοκινήτων, μοτοποδηλάτων και μοτοσικλετών τηρεί για κάθε εκπαιδευτικό αυτοκίνητο ή μοτοποδήλατο ή μοτοσικλέτα βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών , ο επισκευαστής ηλεκτρικών ή ηλεκτρονικών συσκευών, επίπλων, μηχανών και μηχανημάτων, όταν παραλαμβάνει στην επαγγελματική του εγκατάσταση αγαθά για επισκευή που δεν συνοδεύονται με στοιχείο διακίνησης που προβλέπεται από τον Κώδικα αυτόν τηρεί βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών, εκμεταλλευτής ψυκτικών χώρων και χώρων αποθήκευσης αγαθών τρίτων εκδίδει διπλότυπο δελτίο εισαγωγής στο ψυγείο ή τίτλο αποθήκευσης και διπλότυπο) βιβλίο αποθήκευσης, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων τηρεί βιβλίο στάθμευσης, , ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης αυτοκινήτων, μοτοσικλετών, μοτοποδηλάτων, γεωργικών και λοιπών αυτοκινούμενων μηχανημάτων τηρεί βιβλίο εισερχομένων, η ασφαλιστική επιχείρηση τηρεί βιβλία ασφαλιστηρίων συμβολαίων, ακύρωσης ασφαλιστηρίων συμβολαίων, ασφαλιστικών κινδύνων (ζημιών) και αντισταθμιστηρίων συμβολαίων ,ο πράκτορας κρατικών λαχείων τηρεί βιβλίο διάθεσης λαχείων , οι ιατροί και οι οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων, καθώς και οι εταιρείες που παρέχουν ιατρικές και οδοντιατρικές υπηρεσίες τηρούν βιβλίο επίσκεψης ασθενών, ο επιτηδευματίας που διατηρεί συνεργείο επισκευής και συντήρησης σκαφών θαλάσσης τηρεί βιβλίο εισερχομένων , ο φυσιοθεραπευτής και οι ασκούντες παραϊατρικά επαγγέλματα για τους πελάτες που τους επισκέπτονται στην επαγγελματική τους εγκατάσταση τηρούν βιβλίο πελατών , ο εκμεταλλευτής αυτοκινούμενων μηχανημάτων έργων, τηρεί για κάθε μηχανήμα βιβλίο έργων.

³⁴¹ Άρθρο 13 παρ. 1 του π.δ. 186/1992 : Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει **απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση.** (Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει **απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής** των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά).(Τα δεύτερο και τρίτο εδάφια ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΑΝ με τηνπαρ.7 άρθρ.3 Ν.3052/2002,ΦΕΚ Α 221/24.9.2002.Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2003.)

"Στις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των δέκα χιλιάδων (10.000) δραχμών αναγράφεται και το ονοματεπώνυμο του αγοραστή, όταν αφορούν πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών εκπιπτόμενη στη φορολογία εισοδήματος. Στις αποδείξεις αυτές όταν εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής (φ.τ.μ.) το ονοματεπώνυμο αναγράφεται στο πίσω μέρος αυτών, θέτοντας ο πωλητής επιτηδευματίας και τη σφραγίδα του."[Τα εντός " " ανωτέρω εδάφια προστέθηκαν με την παρ.9 του άρθρ.43 του Ν.2214/1994 (Α 75)]

Περαιτέρω προβλέπεται ότι και εν προκειμένω το υπόψη αδίκημα είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του Ν 2523/1997 .

"Σε περίπτωση έκπτωσης μετά την έκδοση της απόδειξης λιανικής πώλησης, που αφορά διαρκή καταναλωτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 περίπτωση θ/ του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'), των οποίων η αρχική τιμή είχε επιβαρυνθεί λόγω διακανονισμού, ή αγαθά που διαπιστώνεται εκ των υστέρων ελάττωμα, **εκδίδεται απόδειξη επιστροφής**, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη, το είδος και η ποσότητα, καθώς και ο αύξων αριθμός της σχετικής απόδειξης λιανικής πώλησης." [Το άνω εντός " " εδάφιο προστέθηκε με την παρ.7 άρθρ.3 Ν.3052/2002,ΦΕΚ Α 221/24.9.2002. Ισχύς από 1ης Ιανουαρίου 2003]

VI ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Δεδομένης της τεράστιας οικονομικής κρίσης που περνάει η χώρα μας και του δανεισμού στον οποίο καταφεύγει ίνα μπορέσει να ανταποκριθεί το ελληνικό κράτος στις οικονομικές του υποχρεώσεις (λόγου χάρη πληρωμή μισθών δημοσίων υπαλλήλων , συντάξεων κλπ.) των αυστηρών φορολογικών μέτρων που πάρθηκαν , των μειώσεων των μισθών και των συντάξεων , του κύματος των απολύσεων σε δημόσιο και ιδιωτικό τομέα και της κρίσης που περνάει γενικότερα η αγορά , καθίσταται σαφές ότι είναι πλέον επιτακτική ανάγκη όλοι να αποκτήσουμε φορολογική συνείδηση και να συμβάλλουμε στην περιστολή των δαπανών του Δημοσίου και στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής . Τα μέτρα που θα λαμβάνονται εφεξής πρέπει πρωταρχικά να αποπνέουν φορολογική δικαιοσύνη , η οποία προϋποθέτει ένα φορολογικό σύστημα με σταθερότητα και το σεβασμό του φορολογούμενου τόσο στους νόμους , όσο και στο κράτος . Κατά τη γνώμη μου το παράδειγμα πρέπει να το δώσει πρώτα η Πολιτεία , μειώνοντας τις δημόσιες δαπάνες , έτσι ώστε να χτυπηθεί το πρόβλημα στη ρίζα του , ήτοι στη διασπάθιση του «δημοσίου χρήματος» .Η Ελλάδα σήμερα αναγκάζεται να δανείζεται συνεχώς με πολύ υψηλά επιτόκια , λόγω του ότι αφενός μεν το δημόσιο χρήμα έχει κατασπαταληθεί και αφετέρου διότι οργιάζει η φοροδιαφυγή , λόγω των ανεπαρκών φορολογικού συστήματος , της ελλιπούς και κακής οργάνωσης των φορολογικών υπηρεσιών και κυρίως λόγω του της μη συνεπούς , σταθερής και αποτελεσματικής νομοθεσίας .

Χρειάζεται συνεπής φορολογική πολιτική , κατ' εφαρμογή της αρχής της καλής φορολόγησης , ως εκδήλωση της αρχής της χρηστής διοίκησης . Γι' αυτό το λόγο πριν την εφαρμογή οποιουδήποτε μέτρου πρέπει να γίνονται μελέτες , έρευνες και μετρήσεις από ειδικούς επιστήμονες (οικονομολόγους , νομικούς με επιστημονική κατάρτιση και εξειδίκευση σε δημόσιο και φορολογικό δίκαιο κλπ.) , έτσι ώστε αφενός μεν η πολιτεία να αφουγκράζεται την κοινωνία και την αγορά και αφετέρου να πιθανολογούνται οι συνέπειες των μέτρων αυτών στην αγορά . Καλό θα ήταν οι μελέτες αυτές να είναι και σε συγκριτικό επίπεδο , δηλαδή να γίνει σύγκριση

της φορολογικής νομοθεσίας και των αποτελεσμάτων αυτής σε διάφορα κράτη σε ευρωπαϊκό κυρίως , αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο με τη χρήση στατιστικών στοιχείων , έτσι ώστε να επιλεγεί μεταξύ άλλων το πιο αποτελεσματικό νομοθετικό πλαίσιο και γενικότερα φορολογικό σύστημα ,σύμφωνα πάντα με τις συνθήκες που επικρατούν και τις ανάγκες της αγοράς .

Η καλλιέργεια της φορολογικής συνείδησης προϋποθέτει συναίσθημα ισότητας και ισονομίας , που δυστυχώς κατά την άποψή μου δεν υπάρχει στα νέα φορολογικά μέτρα .Είναι εύλογο για παράδειγμα να δυσανασχετεί ο φορολογούμενος όταν ισχύουν δύο μέτρα και δύο σταθμά , όταν λόγου χάρη από τη μία ο προϋπολογισμός της Βουλής ΔΕ μειώνεται , όταν οι αποδοχές των βουλευτών και των εργαζομένων στη Βουλή δε μειώνονται , όταν οι εύποροι βρίσκουν τρόπους ίνα μην φορολογούνται ανάλογα με την περιουσία και τα εισοδήματά τους και από την άλλη οι χαμηλόμισθοι φορολογούνται υπέρμετρα και εξοντωτικά και μάλιστα μειώνονται και οι απολαβές τους . Είναι εύλογο να μην υπάρχει κλίμα εμπιστοσύνης στις φορολογικές υπηρεσίες όταν αυτές είναι διεφθαρμένες , όταν η οργάνωσή τους είναι ελλιπής και κυρίως όταν δεν αντιμετωπίζουν τον φορολογούμενο με σεβασμό .

Ένας ακόμη πολύ σοβαρός παράγοντας που μπορεί να συμβάλλει στην καλλιέργεια φορολογικής συνείδησης είναι «το κίνητρο», έτσι ώστε ο φορολογούμενος να μη χρειάζεται να αποδίδει το μισό σχεδόν του εισοδήματός του στο κράτος , μέσω της αύξησης των φορολογικών συντελεστών και των φορολογικών επιβαρύνσεων γενικότερα . Το κίνητρο αυτό πρέπει να είναι μεγάλο και όσον αφορά στη συγκέντρωση των αποδείξεων , οι οποίες αποδεικνύουν τις δαπάνες του , έτσι ώστε να έχει μεγαλύτερο όφελος εάν ζητεί και λαμβάνει αποδείξεις πληρώνοντας τον ΦΠΑ σε σχέση με τη μη λήψη αποδείξεων , μη πληρώνοντας έτσι τον ΦΠΑ . Κίνητρο ωστόσο αποτελεί και η γνώση του φορολογούμενου ότι υπάρχει φορολογική ισότητα και διαφάνεια στους φορολογικούς μηχανισμούς .

Όσον αφορά στην πρόληψη , πιστεύω ότι καλό θα ήταν να γίνονται συνεχείς έλεγχοι ανά κατηγορία επαγγέλματος , πάντοτε όμως τυχαία και δίκαια , δηλαδή χωρίς εξαιρέσεις και με κύριο στόχο την ουσιαστική καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στις κατηγορίες των επιτηδευματίων που υπάρχουν υπόνοιες ότι φοροδιαφεύγουν συστηματικά .

Τα διοικητικά πρόστιμα που επιβάλλονται σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής δεν πρέπει να είναι αποσπασματικά και μεμονωμένα και το κυριότερο δεν πρέπει να έχουν αποκλειστικά και μόνον αποταμιευτικό χαρακτήρα , αλλά σύμφωνα άλλωστε και με τις επιταγές του Συντάγματος πρέπει να έχουν προληπτικό και κατασταλτικό χαρακτήρα .

Εν κατακλείδι θεωρώ πως το πρόβλημα της φοροδιαφυγής ΔΕΝ μπορεί να αντιμετωπιστεί με μέτρα αστυνομικού τύπου και με καθαρά αποταμιευτικού χαρακτήρα κυρώσεις , διότι με αυτόν τον τρόπο υπάρχει δυσαναλογία μέτρου και σκοπού και θίγεται η αρχή της αναλογικότητας , την οποία επιτάσσει το Σύνταγμα . Η ηλεκτρονική διασταύρωση και η επιβολή αυστηρών ποινών συμβάλλει βέβαια στη λύση του προβλήματος , αλλά πρόσκαιρα . Σκοπός πρέπει να είναι ο έλεγχος του αν πράγματι κάποιος φοροδιαφεύγει , δηλαδή ο έλεγχος της ουσίας των συναλλαγών και όχι του τύπου , δηλαδή των εγγράφων .Ο φορολογικός έλεγχος του εκδότη των φορολογικών στοιχείων πρέπει γίνεται τάχιστα και αμέσως μόλις δημιουργηθούν υπόνοιες ότι εκδίδει εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία και σε περίπτωση που διαπιστωθεί αυτό , τότε πρέπει αμέσως να στερηθεί το δικαίωμα θεώρησης βιβλίων .

Δέον να σημειωθεί ότι πρέπει να ενισχυθεί το ελεγκτικό έργο των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) , οι οποίες πρέπει να είναι αδιάφθορες και να απαλείψουν τις χρονοβόρες και τις γραφειοκρατικές διαδικασίες , ίνα συμμορφώνεται οικειοθελώς ο φορολογούμενος στις υποχρεώσεις του και ίνα εξυπηρετείται κατά το στάδιο των συναλλαγών με τους εισπρακτικούς φορολογικούς μηχανισμούς .

Απαραίτητη είναι η πλήρης και έγκαιρη ενημέρωση του φορολογούμενου για το ισχύον φορολογικό καθεστώς , καθώς επίσης και η βελτίωση και ο εκσυγχρονισμός των διαδικασιών καταβολής των φόρων .

Όλα τα ανωτέρω είναι προτάσεις , που εάν υλοποιηθούν ,πιστεύω ότι η φορολογική ανειλικρίνεια θα μετριαστεί και η ελληνική οικονομία θα μπορέσει να ορθοποδήσει .

VII. ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τεράστιες διαστάσεις έχει λάβει τα τελευταία χρόνια το φαινόμενο της έκδοσης και λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, πιστοποιώντας ότι τα μέτρα που έχουν ληφθεί προς την κατεύθυνση περιορισμού του φαινομένου δεν έχουν αποδώσει τα αναμενόμενα, με αποτέλεσμα η ζημία για το δημόσιο να ανέρχεται σε πολλά εκατ. ευρώ.

Από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι πολύ μικρό μέρος των όσων φοροδιαφεύγουν καταλήγει στο εδάλιο του κατηγορουμένου και ότι πολλές φορές οι υποθέσεις αυτές φτάνουν να εκδικαστούν μέχρι και τον Άρειο Πάγο, όπου για διάφορα νομικά σφάλματα δεν είναι λίγες οι φορές που αναιρούνται. Έτσι οι αυτουργοί της φοροδιαφυγής μένουν ατιμώρητοι. Ωστόσο, το μείζον πρόβλημα είναι οι φοροδιαφεύγοντες, που ποτέ δεν οδηγούνται στη δικαιοσύνη λόγω του ότι δεν γίνονται αντιληπτοί από τους ελεγκτικούς μηχανισμούς της χώρας μας.

Γι' αυτό το λόγο τις κρυφές συναλλαγές και τα αδήλωτα εισοδήματα ύψους 35 δισ. ευρώ αναζητάει η Εφορία σήμερα με δεδομένο ότι ο πολλαπλασιασμός των φαινομένων έκδοσης και διακίνησης πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων που διαπιστώνει στους τελευταίους ελέγχους της η πρώην ΥΠΕΕ και νυν ΣΔΟΕ αποκαλύπτει μια φοροδιαφυγή πολύ πιο εκτεταμένη απ' όσο μέχρι τώρα υπολογιζόταν.

Με στόχο την άντληση πρόσθετων φορολογικών εσόδων τουλάχιστον 5 δισ. ευρώ για τη μείωση του ελλείμματος σε μονοψήφιο αριθμό μέχρι το τέλος του 2010 και την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής - μαμούθ, το υπουργείο Οικονομικών σχεδιάζει αλλαγές εκ βάθρων στον φοροεισπρακτικό και ελεγκτικό μηχανισμό και πακέτο μέτρων που θα «μπλοκάρουν» τις ύποπτες συναλλαγές κυρίως αυτές που συγκαλύπτονται μέσω των offshore εταιρειών³⁴². Το ΣΔΟΕ και τα Ελεγκτικά Κέντρα επιχειρούν να ενεργοποιήσουν το «διαλυμένο» φοροεισπρακτικό και ελεγκτικό μηχανισμό, για να αρχίσουν να μπαίνουν χρήματα στα άδεια ταμεία του δημοσίου. Η ΤτΕ υπολογίζει ότι το δημοσιονομικό όφελος που θα μπορούσε να προκύψει από την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής είναι της τάξεως των 3 έως 5 δισ. ευρώ ετησίως, και θα αποτελούσε τη λύση στο δημοσιονομικό αδιέξοδο της χώρας, ενώ θα

³⁴² www.analitis.com/index.php?...id :

καθιστούσε δυνατή τη σταδιακή μείωση των φορολογικών συντελεστών, ώστε να αντιμετωπιστεί και ο έντονος ανταγωνισμός από άλλες χώρες.

«Η εκτεταμένη φοροδιαφυγή στην Ελλάδα αποτελεί την πλέον έκδηλη απόδειξη της κακής λειτουργίας και της ανεπάρκειας του φοροεισπρακτικού μηχανισμού» σημειώνει χαρακτηριστικά ο Διοικητής της ΤτΕ κ. Γ. Προβόπουλος και η «συνταγή» που προτείνει για την αντιμετώπισή της περιλαμβάνει την ανασυγκρότηση του φοροεισπρακτικού μηχανισμού, την κατάργηση προκλητικών φοροαπαλλαγών, την κατάργηση ειδικών ρυθμίσεων, προκειμένου να διευρυνθεί η φορολογική βάση, την βελτίωση των τεκμηρίων, αυστηρότερες ποινές για τη φοροδιαφυγή, την απλοποίηση των φορολογικών διατάξεων και την αποτελεσματική αντιμετώπιση της διαφθοράς. Η ΤτΕ αποδίδει τη γιγάντωση της φοροδιαφυγής στις ευνοϊκές ρυθμίσεις που μειώνουν δραματικά ή μηδενίζουν τις νομοθετημένες χρηματικές ποινές, δημιουργούν προσδοκίες στους φορολογούμενους για ακόμη ευνοϊκότερες ρυθμίσεις στο μέλλον και δίνουν την εντύπωση στις φορολογικές αρχές ότι ματαίως αναζητούν τους φοροφυγάδες.

Επίσης για την αντιμετώπιση της εκτεταμένης φοροδιαφυγής και τον εντοπισμό των εισοδημάτων που φοροδιαφεύγουν πρέπει να ληφθούν μέτρα για τον έλεγχο και τη φορολόγηση των εξωχώριων εταιρειών, όπως η φορολόγηση όλων των συναλλαγών των offshore εταιρειών, η οποία (φορολόγηση) θα πραγματοποιείται και περνά μέσω τραπεζικών λογαριασμών. Ωστόσο, η συγκεκριμένη μάχη κατά της φοροδιαφυγής δύσκολα κερδίζεται, αφού εισοδήματα εκατοντάδων εκατομμυρίων ευρώ παραμένουν στο απυρόβλητο. Επιχειρηματίες και μεγαλοστελέχη επιχειρήσεων με τους νομικούς και οικονομικούς τους συμβούλους έχουν φτιάξει ένα πλέγμα τυπικά σύννομων διαδικασιών, πίσω από το οποίο κατορθώνουν να κρύβουν μισθούς, μεγάλα μπόνους, πολυτελή ακίνητα και υπερκέρδη των επιχειρήσεών τους. Οι φορολογικές αρχές έχουν διαπιστώσει ότι:

Μεγάλος αριθμός ελληνικών επιχειρήσεων εμφανίζονται να πραγματοποιούν φορολογικές συναλλαγές με offshore εταιρείες. Σε πολλές περιπτώσεις οι συναλλαγές αυτές γίνονται με πλαστά και εικονικά φορολογικά στοιχεία, τα οποία δίνουν τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να εμφανίζουν υψηλές δαπάνες, να μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη τους και να πληρώνουν τελικά μειωμένο φόρο κερδών. Εκατοντάδες πολυτελή ακίνητα εμφανίζονται να ανήκουν σε υπεράκτιες εταιρείες. Έτσι, οι πραγματικοί ιδιοκτήτες παρακάμπτουν το πόθεν έσχες.

Ελληνικές επιχειρήσεις εμφανίζονται να πραγματοποιούν υπερτιμολογημένες εισαγωγές προϊόντων. Συγκεκριμένα, εμφανίζονται να εισάγουν προϊόντα από υπεράκτια εταιρεία και οι τιμές των προϊόντων είναι πολύ υψηλότερες από τις αντίστοιχες με τις οποίες διακινούνται τα ίδια προϊόντα στη διεθνή αγορά. Με την υπερτιμολόγηση των εισαγωγών, οι επιχειρήσεις εμφανίζουν αυξημένο κόστος και, έτσι, περιορίζουν τεχνητά τα κέρδη - και τον φόρο που πρέπει να καταβάλουν. Το αντίστροφο γίνεται στις εξαγωγές ελληνικών επιχειρήσεων, όπου η αξία των εξαγόμενων προϊόντων υποτιμολογείται, προκειμένου οι επιχειρήσεις να εμφανίζουν περιορισμένα κέρδη. Γι' αυτό άλλωστε και με το νέο φορολογικό νόμο (ν 3842/2010) προβλέπονται ρυθμίσεις δια τις offshore εταιρείες .

Επίσης με ειδική εγκύκλιο³⁴³ της κεντρικής διεύθυνσης της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων δίνονται στις περιφερειακές διευθύνσεις λεπτομερείς οδηγίες για τον εντοπισμό εστιών έκδοσης και λήψης πλαστών τιμολογίων. Σύμφωνα με όσα ορίζονται στην εγκύκλιο, το μεγαλύτερο πρόβλημα έκδοσης και λήψης πλαστών και εικονικών τιμολογίων εντοπίζεται σε επιχειρήσεις του χονδρικού εμπορίου, της βιομηχανίας, των κατασκευών και της ανακύκλωσης μετάλλων και της διαφήμισης, ενώ σε μικρότερο βαθμό εντοπίζεται στις διαφημιστικές εταιρείες, στο λιανικό εμπόριο, στους ελεύθερους επαγγελματίες, στις επιχειρήσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και των γραφικών τεχνών. Σύμφωνα με την εγκύκλιο όσοι εντοπίζονται από τις φορολογικές αρχές να έχουν εκδώσει η λάβει σκοπίμως πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία θα βρίσκονται αντιμέτωποι με αυστηρές κυρώσεις όπως ποινικές διώξεις, φορολογικά πρόστιμα, πρόσθετους φόρους και προσανξήσεις. Την ανάγκη κατάρτισης ενός εγχειριδίου φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με την ΥΠΕΕ (νυν ΣΔΟΕ) , κατέστησε το μέγεθος της φοροδιαφυγής από την χρήση εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η διαφοροποίηση των μεθόδων έκδοσης και χρήσης τέτοιων φορολογικών στοιχείων. Πρόκειται ουσιαστικά για έναν οδηγό που παρουσιάζει τους σκοπούς στους οποίους αποβλέπουν όσοι χρησιμοποιούν πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, τις μεθόδους που χρησιμοποιούν, ενδείξεις και τρόπους εντοπισμού και αναγνώρισης αυτών, καθώς και την ισχύουσα έως σήμερα νομοθεσία και νομολογία για το θέμα αυτό.

Τέλος, στον οδηγό περιγράφονται αναλυτικά και τα πρόστιμα τα οποία επιβάλλονται κατά περίπτωση. Το μόνο σίγουρο είναι πάντως πως εάν δεν δοθεί προτεραιότητα

³⁴³ www.trikalanews.gr/article/2772/ και www.enet.gr/?i=news.el.article&id... : Μάιος 2009

στην εύρεση τρόπων καταπολέμησης των κυκλωμάτων έκδοσης εικονικών και πλαστών φορολογικών στοιχείων , η παρούσα κατάσταση δεν αλλάξει , εαν δεν γίνουν οι έλεγχοι των αρμοδίων οργάνων νδελεχείς και επισταμένοι , εάν δε ληφθούν σύντομα μέτρα και δεν εφαρμοστούν νέες μέθοδοι ελέγχων , δεδομένης της αναποτελεσματικότητας και του ατελέσφορου των προηγούμενων μεθόδων , τα κρούσματα της φοροδιαφυγής θα αυξάνονται συνεχώς και η οικονομία θα πληγεί ακόμα περισσότερο .Πρέπει λοιπόν όλοι οι φορείς να συνδράμουν στην πάταξη της φοροδιαφυγής με μέτρα και πολιτικές αφενός , αλλά και ο καθένας μας να αποκτήσει φορολογική συνείδηση , στη διαμόρφωση της οποίας πρέπει να παίζουν καταλυτικό ρόλο όλοι οι κοινωνικοί θεσμοί .

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΓΑΠΗΤΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ , ΤΟ ΜΕΓΕΘΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ, ΔΦΝ, Τ. 51, 1997, Σ. 1221

ΑΛΕΞΙΑΔΗΣ ΣΤΕΡΙΟΣ , ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΛΟΓΙΑ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ,2004

ΑΝΑΣΤΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ , ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ - ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ – ΚΟΜΟΤΗΝΗ 1992

ΑΝΔΡΕΟΥ ΦΙΛΙΠΠΟΣ, Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΗ , ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ , 2006

ΑΝΔΡΕΟΥ ΦΙΛΙΠΠΟΣ , ΚΩΔΙΚΑΣ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ , ΚΑΤ’ ΑΡΘΡΟ ΕΡΜΗΝΕΙΑ – ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ – ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ , ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ 2008

ΑΝΔΡΟΥΛΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ : ΓΥΡΩ ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ, ΣΕ: ΠΡΑΚΤΙΚΑ Δ’ ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ Π. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 1993, ΣΕΛ. 9 – 26.

ΒΑΣΙΛΑΚΟΠΟΥΛΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ , ΑΠΑΤΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΣΕ ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ ΛΖ , ΣΕΛ. 129-138

ΒΟΥΓΙΟΥΚΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ. , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 1986

ΒΟΥΓΙΟΥΚΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ , ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑΣ ΤΟΥ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΗ) , ΑΡΜΕΝΟΠΟΥΛΟΣ 1985 , Σ. 184 ΕΠ.

ΓΕΡΟΝΤΑΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ ΚΑΙ ΨΑΛΤΗΣ ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ , ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , ΤΕΥΧΟΣ Α’ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2005

ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ ΑΠΟΣΤΟΛΟΣ , ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ , ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ

ΓΙΑΝΝΙΔΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ , Η ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΣ ΩΣ «ΓΕΓΟΝΟΣ» ΣΤΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ , ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ ΛΕ

ΔΗΜΑΚΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ , Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ,ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΚΗ

ENGLISH KARL , ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΝΟΜΙΚΗ ΣΚΕΨΗ , ΜΕΤΑΦΡΑΣΗ ΔΙΟΝΥΣΙΟΥ ΣΠΙΝΕΛΛΗ , Γ’ ΕΚΔΟΣΗ , ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΗΣ , ΑΘΗΝΑ 1999

ΖΗΣΙΑΔΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ , Η ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ ,ΤΟ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΔΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , Β' ΕΚΔΟΣΗ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ,2002

ΖΗΣΙΑΔΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ , Η «ΦΑΙΑ ΖΩΝΗ» ΣΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , «Ο ΕΛΕΥΘΕΡΟΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟ ΧΩΡΟΣ» ΚΑΙ ΟΙ «ΣΥΜΒΙΒΑΣΜΟΙ ΣΤΟ ΔΙΚΑΙΟ» ,ΟΙ ΠΟΙΝΙΚΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΕΣ ΣΤΟΝ 21^Ο ΑΙΩΝΑ , ΤΙΜΗΤΙΚΟΣ ΤΟΜΟΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΣΠΙΝΕΛΛΗ ,ΑΝΑΤΥΠΟ ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤΩΝΗ ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2001

ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ ΛΟΥΚΑΣ , ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΟΜΟΣ ΠΡΩΤΟΣ , ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ , ΗΜΙΤΟΜΟΣ Α΄, ΔΕΥΤΕΡΑ ΈΚΔΟΣΗ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ , 2002

ΘΕΟΧΑΡΟΠΟΥΛΟΣ ΛΟΥΚΑΣ , ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ ΤΟΜΟΣ ΠΡΩΤΟΣ , ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ , ΗΜΙΤΟΜΟΣ Α΄, ΔΕΥΤΕΡΑ ΈΚΔΟΣΗ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ , 2002

ΚΑΛΛΙΝΤΕΡΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ , Η ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΓΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΧΡΕΗ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΗΜΟΣΙΟ , ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ 2004

ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΑΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ, «ΔΗΜΟΣΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ 2 – ΟΙ ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΟΙ ΘΕΣΜΟΙ» , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΠΑΖΗΣΗ ,ΑΘΗΝΑ 1981

ΚΑΣΤΡΙΩΤΗΣ ΔΗΜΗΤΡΗΣ , Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ Η ΑΝΤΙΚΟΙΝΩΝΙΚΟΤΗΤΑ ΤΗΣ , ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΕΛΛΗΝΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ 1988 , ΣΕΛ 228-239

ΚΟΝΤΟΣ – ΜΑΝΑΛΗΣ ΛΕΟΝΑΡΔΟΣ , ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , ΤΟΜΟΣ 1 /2002 , «Η ΠΛΑΣΤΟΓΡΑΦΙΑ ΣΑΝ ΑΞΙΟΠΟΙΝΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΔΙΚΗΜΑ» ,ΣΕΛ. 346 ΕΠ

ΚΟΥΡΑΚΗΣ ΝΕΣΤΩΡ, (ΜΕ ΤΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ ΔΗΜΗΤΡΗ ΖΙΟΥΒΑ) , ΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ II ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΤΟΜΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 2007

ΚΟΥΡΑΚΗΣ ΝΕΣΤΩΡΑΣ , ΤΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΣΗΜΕΡΑ , ΠΟΙΝ. ΔΙΚ. 6/2000 (ΕΤΟΣ 3^Ο), ΣΕΛ. 644 -654

ΚΟΥΤΣΟΥΚΟΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ : ΦΑΙΝΟΜΕΝΗ ΣΥΡΡΟΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ – ΑΠΑΤΗΣ – ΠΛΑΣΤΟΓΡΑΦΙΑΣ ΚΑΙ ΥΠΕΞΑΙΡΕΣΗΣ , ΣΕ ΠΟΙΝ ΔΙΚ 3 (ΕΤΟΣ 10^Ο) , ΣΕΛ. 338

ΚΥΠΡΑΙΟΣ ΜΙΧΑΛΗΣ, «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΝ ΠΟΙΝΙΚΟΝ ΔΙΚΑΙΟΝ – ΑΞΙΩΣΙΣ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ» , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΟΝ ,1965

ΚΩΣΤΑΡΑΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ , ΠΟΙΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ , ΣΥΝΟΨΗ ΓΕΝΙΚΟΥ ΜΕΡΟΥΣ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν . ΣΑΚΚΟΥΛΑ

ΜΑΓΚΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ , ΤΟ ΠΡΟΒΛΗΜΑ ΤΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΣΥΓΧΡΟΝΩΣ ΣΥΜΒΟΛΗ ΕΙΣ ΤΗΝ ΘΕΩΡΙΑΝ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ,ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ ΤΟΜ. Η, 1957 , ΣΕΛ. 385- 400

ΜΑΛΛΙΟΥ ΑΣΠΑΣΙΑ , Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΠΟ ΕΞΩΧΩΡΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ , ΔΕΕ 11/2003 , ΣΕΛ 1177-1182

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ , ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΓΚΛΗΜΑ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΕΓΚΛΗΜΑΤΙΕΣ , ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΑ «ΤΑ ΝΕΑ» ΤΗΣ 28-2-1984

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ , ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΤΗ ΚΑΙ ΚΟΙΝΗ ΑΠΑΤΗ , ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ 3/2005

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ , Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΟΛΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ , ΑΡΜΕΝΟΠΟΥΛΟΣ 1989 , ΣΕΛ 626-631

ΜΑΡΓΑΡΙΤΗΣ ΜΙΧΑΗΛ : ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΩΔΙΚΑ ΠΟΙΝΙΚΗΣ ΔΙΚΟΝΟΜΙΑΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Π.Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, 2008.

ΜΑΝΩΛΕΔΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ : Η ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΣΕ ΕΙΔΙΚΟΥΣ ΠΟΙΝΙΚΟΥΣ ΝΟΜΟΥΣ ΚΑΙ Η ΣΥΡΡΟΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΤΥΠΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΝ ΠΟΙΝΙΚΟ ΚΩΔΙΚΑ, ΣΕ: ΠΡΑΚΤΙΚΑ Δ' ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΦΟΙ Π. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1993, ΣΕΛ. 97 – 118.

ΜΙΡΑΚΟΥΜΑΤΣΟΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ , Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΕΚΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ , ΠΟΙΝΔΙΚ 12/2000 (ΕΤΟΣ 3^ο) , ΣΕΛ 1251-1257

ΜΥΛΩΝΟΠΟΥΛΟΣ ΧΡΙΣΤΟΣ : ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ – ΕΙΔΙΚΟ ΜΕΡΟΣ (ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ), ΕΚΔΟΣΕΙΣ Π. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 2001.

ΝΤΟΓΙΑΚΟΥ ΙΣΙΔΩΡΟΥ, ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ ΠΡΩΤΟΔΙΚΩΝ , «ΠΟΙΝΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ : ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΔΙΚΑΙΟ ?» , ΣΕ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ 11/2003 (ΕΤΟΣ 6^ο) , ΣΕΛ. 1194 ΕΠ

ΠΑΝΤΑΖΟΠΟΥΛΟΣ ΠΕΤΡΟΣ , ΕΙΔΙΚΟΙ ΠΟΙΝΙΚΟΙ ΝΟΜΟΙ , ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ , ΣΕ ΠΟΙΝΔΙΚ 6/2008 (ΕΤΟΣ 11^ο) , ΣΕΛ 715 ΕΠ.

ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ , ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , Η ΠΟΙΝΙΚΗ ΠΡΟΣΤΑΣΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΞΙΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΝΝΟΜΗ ΤΑΞΗ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ – ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ

ΠΑΠΑΚΥΡΙΑΚΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ , ΤΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗΣ ΤΩΝ ΕΓΚΛΗΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 19 Ν 2523/1997 (ΠΛΑΣΤΑ/ΕΙΚΟΝΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ) ΠΟΥ ΤΕΛΕΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ 1-1-1998

ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ 1-11-2001 – ΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΘΕΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΠ 1560/2007 , ΣΕ ΠΟΙΝ.ΧΡΟΝ. ΝΗ/2008 , Σ.173ΕΠ.

ΠΑΠΑΝΕΟΦΥΤΟΥ ΑΓΑΠΙΟΣ : ΠΟΙΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ, ΚΡΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1997.

ΠΑΠΑΧΑΡΑΛΑΜΠΟΥΣ ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ , ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ ΓΙΑ ΤΟ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΟ ΈΓΚΛΗΜΑ : “ABERRATION ICTUS” ΜΕ ΑΝΥΠΟΛΟΓΙΣΤΕΣ «ΠΑΡΑΠΛΕΥΡΕΣ ΖΗΜΙΕΣ» , ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ 3/2001 (ΕΤΟΣ 4^Ο), ΣΕΛ 285-292

ΠΑΡΑΡΑΣ ΠΕΤΡΟΣ , ΣΥΝΤΑΓΜΑ ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΣΥΜΒΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΑΝΘΡΩΠΟΥ , ΔΕΥΤΕΡΗ ΈΚΔΟΣΗ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ – ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2001

ΠΑΠΟΥΤΣΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ : «Η ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ ΣΤΟ ΑΔΙΚΗΜΑ ΤΗΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΔΟΧΗΣ ΕΙΚΟΝΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ , ΣΕ ΠΟΙΝΙΚΗ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗ 3/2007 (ΕΤΟΣ 10Ο) , ΣΕΛ. 326ΕΠ.

ΣΠΗΛΙΟΤΟΠΟΥΛΟΣ ΕΠΑΜΕΙΝΩΝΔΑΣ , ΕΓΧΕΙΡΙΔΙΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ , ΑΘΗΝΑ – ΚΟΜΟΤΗΝΗ , 2006

ΣΤΕΦΑΝΑΚΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ , ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ ΚΑΙ ΑΠΑΤΗ , ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ Α Β΄

ΤΣΟΛΚΑ ΟΛΓΑ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ , ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΤΟΥ Δ ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟΥ ΣΥΝΕΔΡΙΟΥ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ , ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 1991 , ΕΚΔΟΣΕΙΣ Π.ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ , 1993 , ΣΕΛ. 43-62

ΦΙΝΟΚΑΛΙΩΤΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ , ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ,2005

ΦΟΡΤΣΑΚΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ , Η ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΗΣ ΘΕΩΡΙΑΣ ΣΤΗ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΔΕΕ 11/2003

ΧΑΡΑΛΑΜΠΑΚΗΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ , ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΠΟΙΝΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ, ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ , Δ΄ ΕΚΔΟΣΗ , ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ 1999

ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΙΔΗΣ ΧΡΙΣΤΟΦΟΡΟΣ ,ΑΝΑΓΚΗ ΟΡΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΟΥ ΕΓΚΛΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΠΑΤΗΣ ,ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ ΜΒ

ΨΑΡΟΥΔΑ – ΜΠΕΝΑΚΗ- ΆΝΝΑ , ΕΓΚΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΤΑΞΕΩΣ , ΚΑΘΙΕΡΩΣΙΣ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ ΤΑΞΕΩΣ ΕΙΣ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗΝ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΝ , ΙΔΙΑ ΤΗΝ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΗΝ , ΠΟΙΝΙΚΑ ΧΡΟΝΙΚΑ ΙΖ , Σ 65επ.

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΑΠΟ ΤΟ ΙΝΤΕΡΝΕΤ :

1. [career.admin.uoi.gr/.../index.php?...](#)
2. [www.myworld.gr/.../content.php?](#)
3. [http://www.sdoe.gr](#) ή [http://www.ipee.gr](#)
4. [www.analitis.com/index.php?...id :](#)
5. [www.tsoukakis.gr/newentry?id... :](#)
6. [www.taxad.gr/index.php?...task... -:](#)
7. [www.e-forologia.gr/.../viewContents.aspx?id...:](#)
8. [express.gr/.../173623oz_20090528173623.php3](#)
9. [www.avgi.gr/ArticleActions/show.action?...](#)
10. [www.eleftheria.gr/viewarticle.asp?...](#)
11. [www.tovima.gr/default.asp?pid=2](#)
12. [www.enet.gr/?i=news.el.article&id... :](#) Μάιος 2009
13. [www.protothema.gr/content.php?id :](#) 7 Απριλίου 2009
14. [http://lawdb.intrasoftnet.com/nomos/nomos_frame.html](#)
15. [www.epixeirisi.gr/?pgtp=1...](#)
16. [http://www.dsanet.gr/1024x768.htm](#)
17. [http://www.ypee.gr/PIndex.aspx?pid=13](#)
18. ¹ [http://archive.enet.gr/online/online_text/c=114,dt=12.02.2008,id=38832040](#)